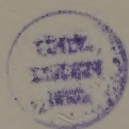


# Kriterien zur Einschränkung des Bestätigungsvermerkes

Inaugural-Dissertation  
zur Erlangung des akademischen Grades  
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft  
durch den  
Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissenschaften  
der Westfälischen Wilhelms-Universität  
zu Münster

vorgelegt von  
Klaus-Peter Schröder-Reinke  
aus Herford

~~1984~~  
1983



KRITERIEN ZUR  
EINSCHRÄNKUNG DES BESTÄTIGUNGSVERMERKES

Inaugural-Dissertation  
zur Erlangung des akademischen Grades  
eines Doktors der Wirtschaftswissenschaft  
durch den  
Fachbereich Wirtschafts- und Sozialwissen-  
schaften der Westfälischen Wilhelms-Universität  
zu Münster

vorgelegt von  
Klaus-Peter Schröder-Reinke  
aus Herford

1 9 8 4

Erster Berichterstatter : Prof. Dr. Leffson

Zweiter Berichterstatter : Prof. Dr. Baetge

Dekan : Prof. Dr. Zwehl

Tag der mündlichen Prüfung: 23. November 1983



# Inhaltsverzeichnis

|                                                                                                                                    | Seite: |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 0 Ziel und Problem                                                                                                                 | 1      |
| 1 Die Abhängigkeit der systematischen Erfassung, Verarbeitung und Darstellung der Beanstandungen vom Zweck des Prüfungsergebnisses | 5      |
| 10 Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes allgemein                                                                               | 5      |
| 11 Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes für die möglichen Empfänger                                                             | 7      |
| 110 Die Bedeutung für den Insider                                                                                                  | 7      |
| 111 Die Bedeutung für den Outsider                                                                                                 | 9      |
| 2 Die Voraussetzungen für die Feststellung von Beanstandungen                                                                      | 17     |
| 20 Die Kenntnis des Sollobjektes                                                                                                   | 17     |
| 21 Die Analyse des Istobjektes                                                                                                     | 18     |
| 22 Der vorzunehmende Vergleich                                                                                                     | 19     |
| 3 Die Urteilsfindung                                                                                                               | 20     |
| 30 Die systematische Erfassung der Beanstandungen                                                                                  | 20     |
| 300 Die systematische Erfassung der Abweichungen                                                                                   | 20     |
| 3000 Die bisherigen Darstellungen der theoretisch möglichen Soll-Ist-Abweichungen                                                  | 20     |
| 30000 Die Darstellungen der Abweichungen vom Ist-Objekt her gesehen                                                                | 20     |
| 30001 Die Darstellungen der Abweichungen vom Soll-Objekt her gesehen                                                               | 27     |
| 3001 Die sich aus dem Zweck des Bestätigungsvermerkes ergebende Systematisierung der Abweichungen                                  | 29     |
| 30010 Die Vorgehensweise                                                                                                           | 29     |
| 30011 Die Abweichungen der Buchführung                                                                                             | 33     |
| 300110 Die Nachweisführung des Vorhandenseins                                                                                      | 33     |
| 300111 Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Erfassten und Verarbeiteten                                                           | 40     |
| 30012 Die Abweichungen des Jahresabschlusses                                                                                       | 46     |
| 300120 Die Nachweisführung des Vorhandenseins                                                                                      | 46     |
| 300121 Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Verarbeiteten und Dargestellten                                                       | 49     |

|         |                                                                                                                   |     |
|---------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 30013   | Die Abweichungen des Geschäftsberichtes                                                                           | 52  |
| 30013o  | Die Nachweisführung des Vorhandenseins                                                                            | 52  |
| 300131  | Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Dargestellten und Interpretierten                                           | 57  |
| 30014   | Zusammenfassung                                                                                                   | 59  |
| 301     | Die systematische Erfassung der nicht prüfbaren Prüffelder                                                        | 60  |
| 301o    | Die nicht prüfbaren Prüffelder der Buchführung                                                                    | 60  |
| 3011    | Die nicht prüfbaren Prüffelder des Jahresabschlusses                                                              | 63  |
| 3012    | Die nicht prüfbaren Prüffelder des Geschäftsberichtes                                                             | 65  |
| 31      | Die Verarbeitung der Beanstandungen                                                                               | 69  |
| 31o     | Die Beseitigung der Beanstandungen                                                                                | 69  |
| 311     | Die Gewichtung der Beanstandungen                                                                                 | 70  |
| 311o    | Die bisherigen Maßstäbe für die Beurteilung der Schwere der Beanstandungen                                        | 70  |
| 311oo   | Das intersubjektiv schwer nachprüfbare "pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers"                               | 70  |
| 311o1   | Die intersubjektiv nachprüfbaren, für die Urteilsfindung allerdings nur bedingt brauchbaren Gewichtungsvorschläge | 75  |
| 3111    | Der sich aus dem Zweck des Bestätigungsvermerkes ergebende Maßstab für die Schwere der Beanstandungen             | 77  |
| 3111o   | Die Vorgehensweise                                                                                                | 77  |
| 31111   | Die wesentlichen Einzelbeanstandungen                                                                             | 80  |
| 31111o  | Die qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis                    | 80  |
| 31111oo | Die vorgeschlagene Toleranzgrenze                                                                                 | 80  |
| 31111o1 | Die zu hohen Aktivpostenansätze                                                                                   | 84  |
| 31111o2 | Die zu niedrigen Passivpostenansätze                                                                              | 96  |
| 31111o3 | Die zu niedrigen Aktivpostenansätze                                                                               | 108 |
| 31111o4 | Die zu hohen Passivpostenansätze                                                                                  | 117 |

|         |                                                                                                                              |     |
|---------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3111105 | Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktiv- und/oder zu niedrigen bzw. zu hohen Passivpostenansätze                                | 119 |
| 311111  | Die qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur                                                | 128 |
| 3111110 | Die vorgeschlagene Toleranzgrenze                                                                                            | 128 |
| 3111111 | Die durch Sollpostentausch verursachten Abweichungen                                                                         | 131 |
| 3111112 | Die durch Habenpostentausch verursachten Abweichungen                                                                        | 134 |
| 3111113 | Die durch Soll- und/oder Habenpostentausch verursachten Abweichungen                                                         | 136 |
| 3111114 | Die durch Soll-Haben-Postenverlängerung verursachten Abweichungen                                                            | 141 |
| 3111115 | Die durch Soll-Haben-Postenverkürzung verursachten Abweichungen                                                              | 143 |
| 311112  | Die nicht prüfbaren Prüffelder                                                                                               | 150 |
| 3111120 | Die vorgeschlagene Toleranzgrenze                                                                                            | 150 |
| 3111121 | Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktivpostenansätze                                                                            | 151 |
| 3111122 | Die zu niedrigen bzw. zu hohen Passivpostenansätze                                                                           | 167 |
| 3111123 | Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktiv- und/oder zu niedrigen bzw. zu hohen Passivpostenansätze                                | 178 |
| 3111124 | Die nicht prüfbare Postenstruktur                                                                                            | 196 |
| 311113  | Die qualitativen Abweichungen, die wegen der besonderen Bedeutung als wesentliche Beanstandungen angesprochen werden sollten | 200 |
| 31112   | Die wesentlichen Beanstandungen, die sich aus der Summe unwesentlicher Einzelbeanstandungen ergeben                          | 206 |
| 31113   | Die Aggregation der wesentlichen Beanstandungen                                                                              | 208 |
| 31114   | Die schwerwiegenden Einzeleinwendungen                                                                                       | 211 |
| 31115   | Die schwerwiegenden Einzeleinwendungen, die sich aus der Summe nicht schwerwiegender Einzeleinwendungen ergeben              | 215 |



|                                                                                                                            | Seite: |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 4 Die Urteilsdarstellung                                                                                                   | 216    |
| 4o Die grundsätzliche Forderung                                                                                            | 216    |
| 4oo Die grundsätzliche Forderung für den Positivbefund                                                                     | 216    |
| 4o1 Die grundsätzliche Forderung für den Negativbefund                                                                     | 217    |
| 41 Die Vollständigkeit der Testatsdarstellung                                                                              | 220    |
| 41o Der positive Teil der Urteilsdarstellung                                                                               | 220    |
| 41oo Die Vollständigkeit der Normen                                                                                        | 220    |
| 41o1 Die Vollständigkeit des Beurteilungsobjektes                                                                          | 222    |
| 41o1o Die Vollständigkeit der aggregierten Teilbeurteilungsobjekte Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht        | 222    |
| 41o11 Die Vollständigkeit der einzelnen Prüffelder                                                                         | 226    |
| 41o2 Die Vollständigkeit der sonstigen Angaben im Testat                                                                   | 233    |
| 411 Der negative Teil der Urteilsdarstellung                                                                               | 234    |
| 4110 Die Vollständigkeit der Einwendungen                                                                                  | 234    |
| 4111 Die Vollständigkeit der Art der Normenverstöße der Einwendungen                                                       | 235    |
| 4112 Die Vollständigkeit der Erscheinungsformen der Einwendungen                                                           | 244    |
| 4113 Die Vollständigkeit der quantitativen Auswirkungen der Einwendungen                                                   | 245    |
| 42 Die Richtigkeit der Testatsdarstellung                                                                                  | 250    |
| 42o Die sachliche Richtigkeit                                                                                              | 250    |
| 421 Die zeitliche Richtigkeit                                                                                              | 251    |
| 43 Die Klarheit der Darstellung der Einwendungen                                                                           | 253    |
| 43o Die Verknüpfung des negativen Teils mit dem positiven Teil der Urteilsdarstellung                                      | 253    |
| 43oo Die sich aus dem Zweck des eingeschränkten Bestätigungsvermerks ergebende Verknüpfung                                 | 253    |
| 43o1 Die unzureichende Verknüpfung der Teilurteile durch Darstellung der Einwendungen in Zusätzen                          | 268    |
| 43o1o Die Einwendungen betreffen qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis | 268    |
| 43o1oo Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktivpostenansätze                                                                   | 268    |
| 43o1o1 Die zu niedrigen bzw. zu hohen Passivpostenansätze                                                                  | 270    |
| 43o1o2 Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktiv- und/oder zu niedrigen bzw. zu hohen Passivpostenansätze                       | 272    |

|                                                                                                                                                            | Seite: |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 43o11 Die Einwendungen betreffen qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur                                                  | 273    |
| 43o11o Die durch Soll- und/oder Habenposten-tausch verursachten Abweichungen                                                                               | 273    |
| 43o111 Die durch Soll-Haben-Postenverlänge-rung verursachten Abweichungen                                                                                  | 273    |
| 43o112 Die durch Soll-Haben-Postenver-kürzungen verursachten Abweichungen                                                                                  | 274    |
| 43o12 Die Einwendungen betreffen nicht prüfbare Prüffelder                                                                                                 | 276    |
| 43o12o Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktiv-postenansätze                                                                                                  | 276    |
| 43o121 Die zu niedrigen bzw. zu hohen Passiv-postenansätze                                                                                                 | 282    |
| 43o122 Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktiv-und/oder zu niedrigen bzw. zu hohen Passivpostenansätze                                                        | 286    |
| 43o123 Die nicht prüfbare Postenstruktur                                                                                                                   | 296    |
| 43o13 Die Einwendungen betreffen qualitative Abweichungen, die wegen der besonderen Bedeu-tung als wesentliche Beanstandungen ange-sprochen werden sollten | 296    |
| 431 Der Verzicht auf Darstellung sonstiger Informationen in Zusätzen                                                                                       | 299    |
| 431o Die unzulässigen Hinweise auf Teile des Soll-objektes                                                                                                 | 299    |
| 4311 Die unzulässigen Hinweise auf Besonderheiten des Istobjektes                                                                                          | 301    |
| 4311o Die Hinweise auf beseitigte Einwendungen                                                                                                             | 301    |
| 43111 Die Hinweise auf beabsichtigte Maßnahmen                                                                                                             | 302    |
| 43112 Die Aufnahme von Begründungen in das Testat                                                                                                          | 302    |
| 43113 Die sonstigen unzulässigen Hinweise                                                                                                                  | 303    |
| 5 Zusammenschau                                                                                                                                            | 304    |
| Verzeichnis der Abbildungen                                                                                                                                | 308    |
| Verzeichnis der Abkürzungen                                                                                                                                | 309    |
| Literaturverzeichnis                                                                                                                                       | 311    |





## 0 Ziel und Problem

§ 167 AktG besagt, sofern nach dem abschließenden Ergebnis einer Jahresabschlußprüfung Einwendungen zu erheben sind, haben die Abschlußprüfer diese in ihrem Vermerk zum Jahresabschluß anzugeben, d.h. der Bestätigungsvermerk muß in solchen Fällen eingeschränkt oder versagt werden.

Ob ein Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt wird, hängt von dem Gewicht der Einwendungen ab. Ob ein Bestätigungsvermerk uneingeschränkt oder eingeschränkt erteilt wird, hängt von dem Gewicht der Beanstandungen ab.

Da somit ein Bestätigungsvermerk einerseits bei Einwendungen und andererseits bei Beanstandungen eingeschränkt werden kann, ist das Kriterium für die Einschränkung eines Bestätigungsvermerkes nur dann eindeutig, wenn zwischen Beanstandungen und Einwendungen sowohl eine Verknüpfung als auch eine Abgrenzung hergestellt werden kann.

Dies erfolgt über die in Literatur 1) und Praxis übliche Definitionsgleichung

wesentliche Beanstandungen = Einwendungen

Handelt es sich somit aufgrund der Prüfung um eine wesentliche Beanstandung, so ist damit eine Einwendung gegeben, die zur Einschränkung des Bestätigungsvermerkes führt; ist diese Einwendung aber als eine schwerwiegende Einwendung anzusehen, so führt das zur Versagung des Bestätigungsvermerkes.

- 1) Hintner benutzt die Begriffe "Beanstandungen" und "Einwendungen" noch als Synonyma.

Hintner, Otto, Praxis der Wirtschaftsprüfung, Einführung in Wesen und Technik der kaufmännischen Revision, 2. neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1942, S. 88 f.

Nach nahezu einhelliger Auffassung des Schrifttums sind heute unter Einwendungen i.S. d. § 167 AktG nur wesentliche Beanstandungen zu verstehen.

vgl.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)

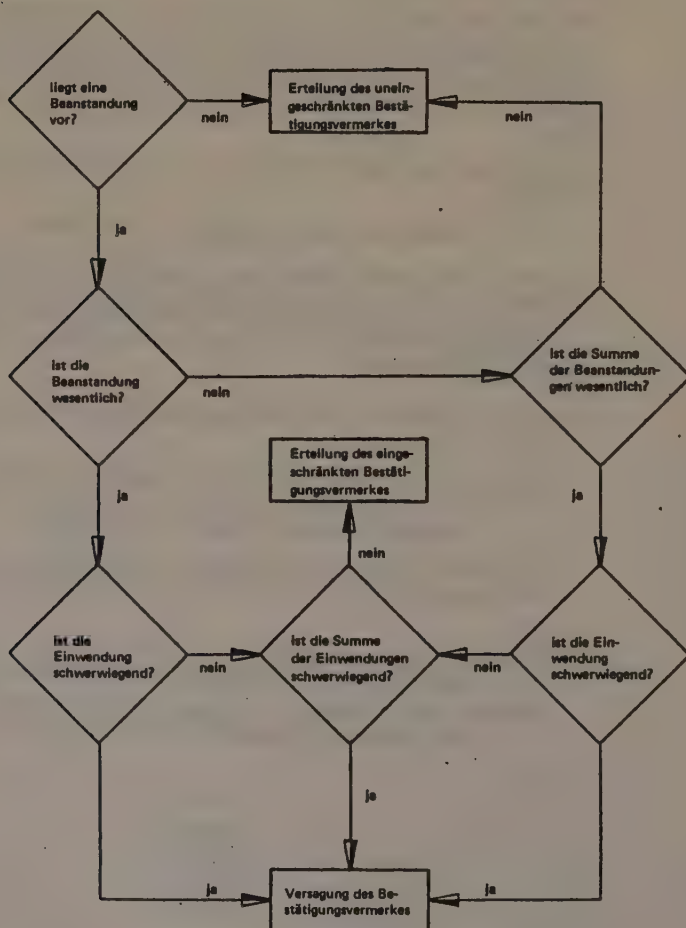
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981, Düsseldorf 1981, S. 1031

Gessler, Ernst; Hefermehl, Wolfgang; Eckardt, Ulrich; Kropff, Bruno; Aktiengesetz, Kommentar, München 1973, § 167, TZ 18

Die sowohl der Einschränkung als auch der Versagung des Bestätigungsvermerkes zugrundeliegende Einheit ist somit die Beanstandung.

Wann welche Beanstandungen zu welchen Formen des Bestätigungsvermerkes führen, kann anhand des nachfolgenden Schaubildes verdeutlicht werden.

Abbildung 1



Statistische Auswertungen über erteilte eingeschränkte Bestätigungsvermerke sind selten. So stellt Hoesslin 1936 fest, daß 60 von 2201 prüfungspflichtigen Jahresabschlüssen des Geschäftsjahres 1934 eine Einschränkung erfahren haben; das sind rund 3,0 % 1).

Forster errechnet für 1962: 27 und für 1963: 29 Einschränkungen; das sind rund 1,5 % 2).

Für 1971 bis 1979 sieht die entsprechende Statistik wie folgt aus:

|       | Im Bundesanzeiger<br>veröffentlichte<br>Jahresabschlüsse 3) | Einschränkungen | in % |
|-------|-------------------------------------------------------------|-----------------|------|
| 1971: | 2278                                                        | 13              | 0,57 |
| 1972: | 2303                                                        | 13              | 0,56 |
| 1973: | 2150                                                        | 18              | 0,85 |
| 1974: | 2118                                                        | 9               | 0,42 |
| 1975: | 2285                                                        | 13              | 0,57 |
| 1976: | 2415                                                        | 13              | 0,54 |
| 1977: | 2540                                                        | 14              | 0,55 |
| 1978: | 2528                                                        | 16              | 0,63 |
| 1979: | 2617                                                        | 20              | 0,76 |

Auf die Problematik derartiger Statistiken wird im Verlauf dieser Arbeit an verschiedenen Stellen eingegangen werden. Ungeachtet aller Kritik am Ermittlungsverfahren, kann man an obigen Angaben immerhin ablesen, daß die Erteilung eingeschränkter Bestätigungsvermerke im Zeitverlauf tendenziell bis 1974 abnimmt und danach relativ geringfügig steigt. (Von 3 % für 1934 über 1,5 % für 1962/63 bis 0,6 % für 1971-1979).

---

1) Hoesslin, Hans von, Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, in: ZfHf 1936, S. 292 ff

2) Forster, Karl-Heinz, Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, in WPg: 1965, S. 599

3) Jahresabschlüsse der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien ohne Konzernabschlüsse der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien

Die wenigen eingeschränkten Bestätigungsvermerke auf der einen Seite und die in der Praxis bei fast jeder Prüfung festzustellenden Beanstandungen auf der anderen Seite stehen in einem zu untersuchenden Mißverhältnis.

Grundsätzlich kann es nur drei Gründe für eine derartige Entwicklung geben. die zu untersuchen nicht Inhalt dieser Arbeit ist.

1. Es besteht die Möglichkeit, daß sich die Qualität des Beurteilungsobjektes im Zeitverlauf verbessert hat.
2. Die Beurteilenden sind in ihrer Testatserteilungspraxis großzügiger geworden.
3. Die Entwicklung kann sich aus der Kombination von 1. und 2. ergeben.

Während es einerseits bereits objektive Maßstäbe dafür gibt, ob Teile eines Istobjektes dem dazugehörigen Sollobjekt entsprechen bzw. in welchem Umfang eine Abweichung vorliegt, ist andererseits eine intersubjektive Nachprüfbarkeit der Urteilsfindung insgesamt bislang nur sehr bedingt gegeben.

Diese Arbeit will zeigen, wie die intersubjektive Nachprüfbarkeit der Urteilsfindung und -darstellung erhöht werden könnte.

Die Lösung der in diesem Zusammenhang auftretenden Probleme ist die Voraussetzung 1) für die intersubjektive Nachprüfbarkeit der Urteilsfindung.

1. Es muß eine vollständige und klare Systematik aller für die Urteilsfindung relevanten Beanstandungen gefunden werden. 2)
2. Die erfaßten und nicht beseitigten Beanstandungen müssen in einem Gewichtungsschema sinnvoll verknüpft werden. 3)
3. Grundsätze ordnungsgemäßer Testatserteilung (GoT) können sich nicht nur auf die Urteilsfindung beschränken, sondern müssen die Urteilsdarstellung einschließen. 4)

Die Erarbeitung der Grundsätze ordnungsgemäßer Testatserteilung muß von der Bedeutung des Bestätigungsvermerks ausgehen. 5)  
Es wäre nicht sinnvoll, die Grundsätze ordnungsmäßiger Testatserteilung von den Folgen der Einschränkung oder Versagung abzuleiten.

- 
- 1) Schulte stellte bereits die klare Fehlerbezeichnung als die notwendige und die Definition eines Gewichtungsschemas dieser Fehler als die hinreichende Optimalitätsbedingung heraus.

Schulte, Elmar B., Quantitative Methoden der Urteilsgewinnung bei Unternehmensprüfungen, Bd. 3 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970, S. 21

- 2) vgl. Abschnitt 300 und 301
- 3) vgl. Abschnitt 311
- 4) vgl. Abschnitt 4
- 5) vgl. Abschnitt 111



- 1 Die Abhängigkeit der systematischen Erfassung, Verarbeitung und Darstellung der Beanstandungen vom Zweck des Prüfungsergebnisses

- 1a Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes allgemein

Da der Bestätigungsvermerk eine komprimierte Urteilsdarstellung einer Prüfung ist, kann die Frage nach dem Zweck der Mitteilung über ihr Ergebnis letztlich zurückgeführt werden auf die Frage nach dem Zweck von Jahresabschlußprüfungen 1).

- 
- 1) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 6. durchgesehene und geringfügig verbesserte Auflage, Düsseldorf 1982, S. 96 ff

vgl. auch

BFH-Urteil vom 31. Mai 1967, in: BStBl III/1967, S. 607

BFH-Urteil vom 3. Februar 1969, in: BStBl II /1969, S. 291

BFH-Urteil vom 12. Dezember 1972, in: BStBl II /1973, S. 555

Wenngleich diese zwingende Verknüpfung von Bestätigungsvermerk, Prüfung und Prüfungsobjekt in der Vergangenheit sicherlich auch gesehen wurde, hat es dennoch nur Stimmen gegeben, die die Bedeutung und Aussage des Bestätigungsvermerkes betont eng ausgelegt haben <sup>1)</sup>. Immer wieder trifft man bei den Versuchen, die Bedeutung und den Inhalt des Bestätigungsvermerkes zu interpretieren, auf Formulierungen wie: Der Bestätigungsvermerk "besagt nicht", "soll lediglich", "beinhaltet nur", "besagt nur", "kann nur", "bestätigt nur", "bescheinigt nur", u. ä., es erfolgt damit also eine Abgrenzung in nur einer Richtung.

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Auflage völlig neu bearbeitet von Schmaltz, Kurt; Forster, Karl-Heinz; Goerdeler, Reinhard; Havermann, Hans; Bd. 2, Prüfung, Feststellung, Rechtsbehelfe, Stuttgart 1971, TZ 5 zu § 167 AktG

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 874 ff.

Bühler, Ottmar; Scherpf, Peter, Bilanz und Steuer, 7. neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1971, S. 40

Elmendorff, Wilhelm, Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerkes, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Vorträge und Diskussionen der Münchener Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 12. bis 14. Juli 1950, Bd. 1  
Schriftreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1950

Goerdeler, Reinhard, Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerkes,  
in: Journal UEC 1967, S. 108

Martens, Hans-Jürgen, Der Aussagewert des Bestätigungsvermerkes nach neuem Aktienrecht, in: WPg 1967, S. 537 ff.

Dober, W., Zur Bedeutung und zum Mindestinhalt des Prüfungsvermerkes im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeits- und Finanzlage, in: Journal UEC 1970, S. 23

Knief, Der Wirtschaftsprüfer im Spannungsfeld zwischen gesetzlichem Auftrag und öffentlicher Erwartung, in: BFuP 1976, S. 117

Clemm, Hermann, Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes des Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft nach derzeitiger gesetzlicher Regelung und nach dem Verständnis der Allgemeinheit, in: WPg 1977, S. 147

Eine derartige Einschränkung des Bestätigungsvermerkinhaltes ist aber unstatthaft, wenn dadurch der Zweck des Prüfungsergebnisses nur teilweise oder gar nicht erfüllt wird.

Die Informationsempfänger erwarten durch ein veröffentlichtes Prüfungsergebnis zu erfahren, ob Dokumentation und Rechenschaftslegung ordnungsgemäß sind.

Sind sie es nicht, so erwarten sie Hinweise auf den Grad der Verletzung der Dokumentations- oder Rechnungslegungsnormen.

- 11 Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes für die möglichen Empfänger
- 11a Die Bedeutung für den Insider

Nach dem abschließenden Ergebnis einer Prüfung haben Abschlußprüfer ihr Urteil auch in der Form des Bestätigungsvermerkes abzugeben. 1)

Da das Ergebnis der Prüfung darüberhinaus in ausführlicher Form im Prüfungsbericht darzulegen ist, nennt man den Bestätigungsvermerk auch "die formelhafte Zusammenfassung des im Prüfungsbericht im einzelnen erläuterten und dargestellten Prüfungsergebnisses". 2)

Wenn das eine die Zusammenfassung (Informationsverdichtung) des anderen ist, müssen sich Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht in ihrem Aussageinhalt decken. Das heißt, es darf zwischen der Aussage des Bestätigungsvermerkes und dem Inhalt des Prüfungsberichtes kein Widerspruch bestehen. 3)

Das bedeutet einerseits, daß im Prüfungsbericht keine wesentlichen Beanstandungen aufgeführt sein dürfen, die nicht im Testat zum Ausdruck kommen.

Andererseits werden die wesentlichen Beanstandungen oder schwerwiegenden Einwendungen, die zur Einschränkung oder zur Versagung geführt haben, auch im Prüfungsbericht darzustellen sein.

Unzulässig wäre es, wesentliche Beanstandungen weder im Prüfungsbericht noch im Bestätigungsvermerk anzuführen, auch wenn sich dadurch Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk in ihrem Aussageinhalt decken.

---

1) vgl. § 167 AktG

2) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft - Bd. 2, a.a.O., TZ 4 ff. zu § 167 AktG

3) Eich, Wilhelm, Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, dritte, erweiterte und vertiefte Auflage, Berlin 1944, S. 100

andere Ansicht:

Thümmel kommentierte den Zusammenbruch der Maschinenfabrik Weingarten AG wie folgt: "Die Verwaltung brauchte den Prüfungsbericht nur zu lesen, um im Bilde zu sein."

Morner, Peter, Abgehakt und blind gesiegelt, in: Manager-Magazin 1/1975, S. 64

Hinsichtlich des Prüfungsberichtes ist allerdings zu betonen, daß er nicht nur auf Mängel hinweist, wenn der Bestätigungsvermerk eingeschränkt oder versagt worden ist 1).

Wenn die Urteilsabgabe laut Gesetz in unterschiedlicher Form erfolgt, so muß dies einen Grund haben. Die Darstellung des Prüfungsergebnisses in den beiden unterschiedlichen Formen folgt daraus, daß die Informationen für unterschiedliche Empfängerkreise gedacht sind.

Während der Prüfungsbericht als Informationsmittel für Vorstand und Aufsichtsrat gedacht ist, dient der Bestätigungsvermerk der Unterrichtung der Aktionäre und der interessierten Öffentlichkeit 2).

Daraus erklärt sich das Interesse von Vorstand und Aufsichtsrat, einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk zu erhalten.

---

1) vgl. Abschnitt 31o dieser Arbeit

2) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 871

derselbe, Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Düsseldorf 1968, S. 749

Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in WT 1937, S. 45

Schwarz, Max, Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk?, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., am 29. und 30. September 1966 in Frankfurt/Main, Düsseldorf 1966, S. 109

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, TZ 4

Westrick, Peter, Abschlußprüfung und Abschlußprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht, Heidelberg 1963, S. 51



### 111. Die Bedeutung für den Outsider

Der Bestätigungsvermerk soll Auskunft geben, ob die geprüfte Gesellschaft in ihrer Rechnungslegung korrekt vorgegangen ist. Diese Information im Zusammenhang mit den Veröffentlichungen der Gesellschaft soll den Empfängern helfen, ihre Dispositionen zu treffen.

Somit kann die Testatserteilung nur den Sinn haben, daß hierdurch diejenigen über die wirtschaftlichen Verhältnisse von Unternehmen durch ein neutrales Urteil unterrichtet werden, die etwa auftretende Verluste letztlich zu tragen haben 1).

In der Tat galt unbestritten die Verbesserung der Verteilung der Unternehmensinformation zugunsten der Outsider auch als ein ganz wesentliches Anliegen der Aktienrechtsreform von 1965 2).

---

1) Rebsburg, Hans-Martin, Der Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers, seine Form für die verschiedenen Arten der Prüfung, seine Bedeutung für das geprüfte Unternehmen und Dritte, Gründe und Folgen der Einschränkung von Bestätigungsvermerken, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Wuppertal-Elberfeld 1966, S. 25

2) Kropff, Bruno, Aktiengesetz, Textausgabe, Düsseldorf 1965, S. 15

vgl. auch

Gessler, Ernst, Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890-1965, hg. von Muthesius, Volkmar, Frankfurt am Main 1965, S. 152

Der Zielkonflikt, in dem sich der Abschlußprüfer befinden soll, weil er einen gerechten Interessenausgleich zwischen Insider und Outsider zu finden hat, wie verschiedene Autoren 1) meinen, darf überhaupt nicht existieren, denn der Abschlußprüfer muß bestätigen, was er ermittelt hat.

Ein Interessenausgleichsprozeß könnte sonst einem Mehrpersonenspiel gleichgesetzt werden, in dem zwei oder mehr Spieler eine Koalition gegen die übrigen Spieler oder Gegenkoalition bilden können 2).

Diese Feststellung schließt nicht aus, daß nach wie vor verschiedene Interessenten an den Jahresabschluß unterschiedliche Ansprüche stellen. Der Abschlußprüfer kann und darf sich nicht an einem solchen Ausgleichsprozeß der möglichen Interessenten beteiligen sondern sollte nicht die vom Aktiengesetz 1965 vorgegebene Grundlinie einer objektiviert-vorsichtigen Gewinnermittlung verlassen. 3)

- 
- 1) Kicherer, Hans-Peter, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 1970, S 130

vgl. auch

Zedelmaier, Hermann, Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, Eine Betrachtung der Abschlußprüfung unter kausalrechtlichen Gesichtspunkten, Diss. München 1959, S. 56

Borger, Ulrich, Die Anforderungen der Gegenwart an den Wirtschaftsprüfer, Diss. München 1950, S. 47

Heigl, A. und Uecker, P., Die aktienrechtliche Prüfung, Stuttgart 1970, S. 15 und 31

BGH-Beschluß vom 17. März 1975, in: NJW 1975, S. 1414 ff

Baetge, Jörg, Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hg. von Baetge, Jörg, Moxter, Adolf und Schneider, Dieter, Düsseldorf 1976, S. 23

- 2) Klages, Albrecht, Spieltheorie und Wirtschaftsprüfung, Anwendung spieltheoretischer Modelle in der Wirtschaftsprüfung, Hamburg 1968, S. 95

vgl. auch

Leffson, Ulrich, Wirtschaftsprüfung, 2. stark veränderte Auflage, Wiesbaden 1980, S. 62 ff

- 3) Moxter, Adolf, Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessenten - Ziele und Zielerreichung - in: Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessenten, Hrsg. Baetge, Jörg, Düsseldorf 1983, S. 19

Wohin die Berücksichtigung von Interessenlagen führen kann, wird etwa deutlich im Fall der Schiess AG.

"Mit der Allianz in Rücken, glaubte der frühere Vorstand offenbar, gegen alle Gefahren gefeit zu sein..." 1)

Der Vorstand setzte entgegen der Meinung des Abschlußprüfers durch, daß erforderliche Abschreibungen auf veraltete Produktionsanlagen in Höhe von etwa 6 Mio DM nicht vorgenommen wurden, um nach zwei dividendenlosen Jahren 5 % Dividende ausschütten zu können.

Verständlicherweise kritisiert die Presse derartige Interessenausgleichsspiele scharf. Die Abschlußprüfer hätten ihre Auffassung über Wertberichtigungen für veraltete Produktionen durchsetzen müssen 2) .

Im weiteren Verlauf dieser Ausführungen werden noch an verschiedensten Stellen Beispiele aufgeführt, die die Duldung eindeutig einseitiger Interessenlagen erkennen lassen.

Sie haben jedoch eins gemeinsam, sie lassen eine fehlende Unabhängigkeit des Abschlußprüfers erkennen, wobei die Ursachen häufig entweder in der Miterstellung des Jahresabschlusses, der Beratung, der Begutachtung oder ähnlichen über den gesetzlichen Rahmen hinausgehende Dienstleitungen

---

1) o.V., Viel Schuld und wenig Sühne, in: Handelsblatt vom 10. August 1970, S. 7

2) o.V., Viel Schuld und wenig Sühne und Die Schiess-Aktionäre vertrauen der jungen Vorstands-Mannschaft, in: Handelsblatt vom 10. August 1970, S. 7

3) o.V., Wer trägt die Verantwortung im Fall Schiess?, in: Frankfurter Allgemeinen Zeitung vom 6. August 1970, S. 12

zu suchen sind. 1)

Da die Berücksichtigung von Interessenlagen durch den Abschlußprüfer nicht mit dem Prinzip der Rechtsstaatlichkeit vereinbar ist, sollte hierauf generell verzichtet werden. 2)

- 
- 1) Schruoff, Lothar, Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate, Eine Marktstrukturuntersuchung, Bd. 8 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms- Universität Münster, hg. von Leffon, Ulrich, Düsseldorf 1973

vgl. auch

Martens, Ulrich, Zur Diskussion über die Neuorientierung des Wirtschaftsprüfers - Zur Sicherung seiner Unabhängigkeit oder auch Erhöhung seiner Effizienz? in: DB 1976, S. 2409 - 2413

Morner, Peter, Abgehakt und blind gesiegelt, in Manager-Magazin 1/1975, S. 63

Bösenacker, Hermann, Detektiv und Beichtvater, Nach der Rolu-Pleite: Sind Wirtschaftsprüfer überfordert? in: Die Zeit vom 31. August 1973, S. 34

Dürnhammer, W., Unabhängigkeit des Abschlußprüfers im Aktiengesetz und in der Praxis, Düsseldorf 1971

Karehnke, Helmut, Zur Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, in: Die Aktiengesellschaft 1971, S. 177 - 182

Brillinger, Hans-Peter, Unternehmensberatung durch Wirtschaftsprüfer, Eine Konsequenz ihrer Zielsetzungen und die dabei entstehenden Interessenkonflikte, in: NB 1971, S. 50 - 56

Parczyk, Wolfgang; und Knorr, Ingomar, Zur Befangenheit des Abschlußprüfers - Mitwirkung bei der Erstellung des Jahresabschlusses, in : WPg 1968, S. 229 - 232

Jäckel, Günther, Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der "öffentlichen Hand", Hamburg - Berlin - Bonn 1960

Möhle, Fritz, Die Unabhängigkeit des Prüfers, Gutachters und Beraters, in: WPg 1948, Nr. 1, S. 23 - 24

- 2) vgl. auch Abschnitt 31100 dieser Arbeit

Im Schrifttum wird allerdings auch auf die wirtschaftlichen Folgen sowohl für den Geprüften 1)

- 
- 1) Die Aufzählung von wirtschaftlichen Folgen reicht vom bloßen Mißtrauen über Kreditrestriktionen, Liefersperren bis zu Vollstreckungen in Sicherheiten u.ä.

vgl.

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft - Bd. 2 a.a.O., TZ 38 zu § 167 AktG

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981, Düsseldorf 1981, S. 1028

Schwarz, Max, a.a.O., S. 109.

Hoesslin, Hans von, a.a.O., S. 378



als auch für den Prüfer 1) hingewiesen, die durch die eingeschränkte Erteilung oder Versagung eines Bestätigungsvermerkes

- 
- 1) Es werden sowohl die Haftung des Abschlußprüfer gegenüber der geprüften Gesellschaft als auch gegenüber Dritten bei ordnungswidriger Testatserteilung untersucht.

vgl.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 877

Völschau, Klaus, Die Verantwortlichkeit des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, Diss., Hamburg 1966

Neflin, Hermann, Die Haftung des Wirtschaftsprüfers, 3. erweiterte Auflage, Stuttgart 1960

Klein, Rudolf, Ordnungswidrige Testaterteilung und ihre Folgen, in: WPg 1953, S. 5 - 6

Spohr, Werner, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, in: WPg 1952, S. 441 - 443 und S. 467 - 470

Durch die eingeschränkte Erteilung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes kann sich aber auch als Folge der Verlust des Prüfungsmandates ergeben. Das nicht nur theoretisch

vgl.

Koch, Waldemar, Zur Ethik des Wechsels des Bilanzprüfers in England, in den USA und in Deutschland, in: WPg 1955, S. 506 - 507

Markus, Hugh Brian, Ein Vertrauensverhältnis zwischen Verwaltung und Abschlußprüfer, obwohl wünschenswert, ist nicht unerläßlich, in: WPg 1963, S. 622 - 623

sondern auch praktisch diese Folge eine Rolle spielt, zeigen die nachfolgenden Mandatswechsel aus diese Grund:

Schliemann & Co AG, Hannover, Jahresabschluß 1951, in: BA 54/1955, S. 15

Stuttgarter Straßenbahnen Aktiengesellschaft, Stuttgart, Jahresabschluß 1959, in: BA 22/1962, S. 15

Albingia Lebensversicherungs AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 79/1955, S. 9

Emil Vogel AG, München, Jahresabschluß 1952, in: BA 68/1954, S. 12

Calor-Emag Elektrizitäts AG, Ratingen, Jahresabschluß 1948, in: BA 119/1951, S. 18

eintreten können.

---

Tannwalder Textilwerke AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1949, in:  
BA 23o/1952, S. 12

Markthallen- und Wohnbauten AG, Berlin, Jahresabschluß 195o, in:  
BA 213/1954, S. 11

Stahlwerke Mark Metallurgie AG, Köln, Jahresabschluß 1948, in:  
BA 4o/1953, S. 11

Gebrüder Thonet Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß  
1974, in: BA 3o/1977, S. 8

Münchner Maschinenbau AG, München, Jahresabschluß 196o, in:  
BA 243/1962, S. 12

o.V., Rolu meldet Konkurs an, Schadenersatzklage gegen den  
Wirtschaftsprüfer, in: Frankfurter Allgemeine vom 29.  
September 1973, S. 12

o.V., Wieder Krach um Wirtschaftsprüfer, in: Handelsblatt vom  
9. Juni 1975, S. 6

o.V., Heftige Kontroverse bei Wagner Computer, in: Handelsblatt  
vom 13. Dezember 1973, S. 8

Dieser richtige Hinweis trägt jedoch nur wenig zur Klärung von Bedeutung und Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerkes bei, denn dessen Inhalt ergibt sich einzig und allein aus dem Gesetz und dem ihm zugrunde liegenden Zweck der Abschlußprüfung.

Mögliche Folgen der Erteilung eines Bestätigungsvermerkes in einer bestimmten Form können niemals Kriterien dafür liefern, ob der Bestätigungsvermerk in dieser oder jener Form zu geben oder zu versagen ist.

Der Gesetzgeber hat in keiner Bestimmung zu erkennen gegeben, daß der Abschlußprüfer solche Folgen berücksichtigen soll oder darf.

Der Abschlußprüfer hat vielmehr einzig und allein ein Qualitätsurteil über die Dokumentation und darüber abzugeben, ob oder in welchem Grad im Rahmen der verbindlichen Normen der Rechenschaftslegung die Vermögens- und Ertragslage der geprüften Gesellschaft richtig ermittelt, dargestellt und interpretiert wurde. 1)

---

1) vgl. § 149 Abs. 1 AktG

## 2 Die Voraussetzungen für die Feststellung von Beanstandungen

### 2a Die Kenntnis des Sollobjektes

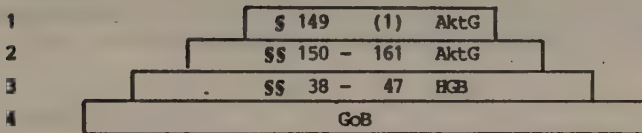
Abweichungen können nur richtig und vollständig festgestellt werden, wenn die zu vergleichenden Objekte (Sollobjekte und Istobjekte) zuvor hinreichend klar definiert und analysiert worden sind.

Wenden wir uns zunächst den Sollobjekten zu. Diese charakterisiert man zutreffend als "Objekte gedanklicher Konstruktion" 1).

Auch wenn diese Objekte "nur" gedanklich existieren, so werden sie doch anhand konkreter Bestimmungen konstruiert. Die für das Rechnungswesen relevanten kodifizierten und nicht kodifizierten Bestimmungen des Handelsrechts bilden den Prüfungsmaßstab 2).

Als Prüfungsmaßstab für Aktiengesellschaft kommen somit im wesentlichen in Frage,

Abbildung 2



wobei jeder nachfolgenden Bestimmung nur der Raum zur Disposition gegeben ist, den die vorangegangene dafür freigelassen hat.

Da im Testat neben der Übereinstimmung oder Nichtübereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften auch zu bestätigen ist, ob die in der Satzung festgelegten Bestimmungen eingehalten worden sind, müssen diese zusätzlich als Prüfungsmaßstab herangezogen werden.

---

1) Leffson, Ulrich, Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg 1969, S. 397

2) Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresabschlußprüfung, in: ZfB 1965, S. 643

## 21 Die Analyse des Istobjektes

Während das Sollobjekt ein gedachtes, den Normen entsprechendes Objekt ist, ist das Istobjekt das vorliegende zu prüfende Objekt.

Das zu prüfende Objekt bei einer Jahresabschlußprüfung einer Aktiengesellschaft setzt sich aus den drei Teilobjekten

Buchführung,  
Jahresabschluß und  
Geschäftsbericht

zusammen.

Jedes der drei Teilobjekte setzt sich seinerseits aus zahlreichen Prüffeldgruppen zusammen, die ihrerseits aus einer Reihe von Prüffeldern bestehen.

In den Prüffeldern vereinen sich die einzelnen Geschäftsvorfälle, die damit die kleinste kausale Einheit für die Buchführung, den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht darstellen.

Wenngleich einerseits stets auf diese kleinste Einheit bei der Analyse zurückgegangen werden muß, so besagt das andererseits nicht, daß man nicht auch gleichartige in Prüffeldern oder gar Prüffeldgruppen aggregierte Geschäftsvorfälle en bloc analysieren kann.



## 22 Der vorzunehmende Vergleich

Die Prüfung einzelner Vorgänge kann immer nur ergeben:

1. Sollobjekt = Istobjekt
2. Sollobjekt = Istobjekt
3. Der Vergleich des Sollobjektes mit dem Istobjekt ist nicht möglich.

Die Prüfungsfeststellung (2) und (3) ist immer eine Beanstandung. Diese sowohl der Einschränkung als auch der Versagung des Bestätigungsvermerkes zugrunde liegende Einheit tritt somit in den zwei Grundformen

- Soll-Ist-Abweichung (Sollobjekt = Istobjekt) und
- nicht prüfbares Prüffeld

auf.

Die Suche nach einer vollständigen Darstellung aller theoretisch möglichen Soll-Ist-Abweichungen ist bislang in Theorie und Praxis in recht unterschiedlicher Weise erfolgt.

Wiederholt wurde allerdings darauf hingewiesen, daß eine systemlose Aufzählung 1) von Soll-Ist-Abweichungen wenig brauchbar sei, weil allein schon das Vollständigkeitsproblem nicht gelöst würde.

---

### 1) vgl. insbesondere

Zedelmaier, Hermann, Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, Eine Betrachtung der Abschlußprüfung unter kausalrechtlichen Gesichtspunkten, Diss. München 1959, S. 56

Wanleck, Otto, Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerks, in: Wirtschaftsprüfung, Ein Handbuch für das Revision- und Treuhandwesen, Bd. II, hg. von Ertel, Hermann Anatol, Berlin und Wien 1935, S. 294

Plum, Dieter, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Köln-Deutz 1966, S. 38

### 3 Die Urteilsfindung

#### 3o Die systematische Erfassung der Beanstandungen

##### 3oo Die systematische Erfassung der Abweichungen

##### 3ooo Die bisherigen Darstellungen der theoretisch möglichen Soll-Ist-Abweichungen

##### 3oooo Die Darstellungen der Abweichungen vom Ist-Objekt her gesehen

Das Vollständigkeitsproblem könnte durch eine systematische Darstellung der Soll-Ist-Abweichungen gelöst werden.

Sämtliche möglichen Soll-Ist-Abweichungen lassen sich in den beiden Grundformen

1. Abweichung des dargestellten vom realen Tatbestand  
(vom Ist-Objekt her gesehene Abweichung)
2. Art der Normenverletzung  
(vom Soll-Objekt her gesehene Abweichung)

systematisieren.

Wenden wir uns zunächst den Darstellungen der Gruppe 1 zu.

Da die Ursachen vorhandener Soll-Ist-Abweichungen auf den Einsatz einzelner Produktionsfaktoren zurückgeführt werden können, lassen sich auch sämtliche Soll-Ist-Abweichungen nach den Abweichungserzeugern

- Mensch
- Maschine
- System
- Kombination von Mensch, Maschine, System

systematisieren. 1)

- 
- 1) Baetge, Jörg, Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Bd. 2 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970, S. 66 ff

vgl. auch

Schulte, Elmar B., Quantitative Methoden...a.a.O., S. 23

Köster, Heinrich, Computer-gestützte Prüfungsmethoden, Bd. 1o der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1974, S. 41 ff

Läßt sich durch die Prüfung klar erkennen, welcher Produktionsfaktor die festgestellte Abweichung erzeugt hat, so kann dies für die Bemessung des Umfanges der festgestellten Abweichung zwar eine erhebliche Hilfe sein, auf die während der Prüfung auch nicht verzichtet werden sollte.

Es muß aber angezweifelt werden, ob der Abweichungserzeuger stets klar ermittelt werden kann; das System selbst deutet mit der Abweichungserzeugergruppierung "Kombination von Mensch, Maschine, System" bereits diese Abgrenzungsschwierigkeit an.

Darüberhinaus wäre eine Prüfungsfeststellung etwa derart "die durch einen Maschinenfehler verursachte Abweichung..." keine geeignete Information für einen Outsider.

Eine derartige Gruppierung der Soll-Ist-Abweichungen würde aber darüberhinaus auch weder Auskunft über die Art der Abweichungen gegen noch etwas über die Auswirkungen dieser Abweichungen sagen können. Damit scheint eine derartige Ordnung festgestellter Abweichungen auch keine für den Testats-empfänger brauchbare Information zu liefern.

Ein anderer Vorschlag zur Systematisierung aller möglichen Soll-Ist-Abweichungen stellt auf den Kenntniszeitpunkt der Abweichung 1) ab; es wird in bewußt bzw. absichtlich einerseits und unbewußt bzw. unbeabsichtigt erzeugte Abweichungen andererseits unterschieden.

Obwohl den bewußt bzw. absichtlich herbeigeführten Abweichungen immer eine während der Prüfung in der Regel feststellbare Interessenlage des Geprüften entweder zur

Verbesserung,  
Verschlechterung oder  
Verschleierung des realen Tatbestandes

zugrunde liegt, läßt sich bei bewußt herbeigeführten Abweichungen die Absicht schwer nachweisen.

Auch die unterschiedliche Bereitschaft der Geprüften, vorgefundene Abweichungen vor Testatserteilung zu berichtigen 2), läßt keinen Rückschluß auf bewußt oder unbewußt verursachte Abweichungen zu.

Obwohl es zutreffend ist, daß bewußte bzw. absichtlich verursachte Abweichungen höhere "Urteilsrelevanz" 3) haben als unbewußt bzw. unbeabsichtigt erzeugte Abweichungen, so ist bei den unbewußt bzw. unabsichtlich erzeugten Abweichungen doch nie auszuschließen, ob sie nicht in Wahrheit zur Gruppe der bewußt bzw. absichtlich herbeigeführten Abweichungen gehören.

Die hier aufgezeigte Unmöglichkeit der eindeutigen Klassifizierung der Abweichungen macht damit auch diese Systematik für eine intersubjektive Nachprüfbarkeit der Urteilsfindung unbrauchbar 4).

- 
- 1) Baetge, Jörg, "Objektivierung ...", a.a.O., S. 41 ff

vgl auch

Leffson, Ulrich, Wirtschaftsprüfung, 2. stark veränderte Auflage  
Wiesbaden 1980, S. 244

Auditing Practices Committee der IFAC, Vorschlag für einen  
internationalen Leitsatz (Guideline) für die Abschlußprüfung:  
Betrügerische Handlungen und unbeabsichtigte Fehler (IFAC /  
Auditing ED 11), in: WPg 1982, S. 102 ff

Leffson, Ulrich und Bönkhoff, Franz J., Zu Materiality - Entscheidungen bei Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1982, S. 392

- 2) vgl. Abschnitt 310 dieser Arbeit

- 3) Hövermann, Klaus, Phasen der Gewinnung stichprobenfundierter  
Prüfungsurteile bei Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1976, S. 261

- 4) Diese fehlende intersubjektive Nachprüfbarkeit hat ganz offensichtlich auch den BFH gestört, wenn er feststellt, daß die subjektiven Verhältnisse, nämlich ob es sich um bewußt bzw. unbewußt erzeugte Abweichungen handelt, nicht für die Frage der Ordnungsmäßigkeit von entscheidender Bedeutung sind.

BFH - Urteil vom 15. Dezember 1953, BStBl 1954, S. 59

Ein weiterer Vorschlag zur Systematisierung der Soll-Ist-Abweichungen geht von den im Jahresabschluß ausgewiesenen Posten 1) aus, wobei die einzelnen Posten jeweils als Produkt aus Menge mal Preis definiert werden. Die Soll-Ist-Abweichungen lassen sich danach entweder als

Mengenabweichung,

Wertabweichung,

Abweichung bei der Errechnung des Produktes oder

Abweichung im Ausweis

darstellen.

Dieses System ließe sich ohne weiteres auch noch auf die beiden anderen Teilbeurteilungsobjekte Buchführung und Geschäftsbericht erweitern; und es läge damit eine brauchbare Systematik möglicher Soll-Ist-Abweichungen vor.

Ein Abgrenzungsproblem der Abweichungen untereinander läge bei diesem System nicht vor.

Da nach dieser Systematik der Informationsempfänger aber nicht nur über die vorliegende Abweichung des dargestellten Postens, sondern darüberhinaus auch noch über die Abweichungen der diesem Posten zugrunde liegenden Elemente informiert würde, scheint diese Systematik für die Testatserteilung zu ausführlich zu sein.

Nach Informationsverdichtung etwa auf Wert- und Ausweisabweichungen läßt sich vom Ergebnis her gesehen dieses System aber durchaus mit dem noch darzustellenden, für die Testatserteilung relevanten, System vergleichen.

---

1) Baetge, Jörg, "Objektivierung...", a.a.O. S. 40



Diesem verdichteten System von Abweichungen (Ausweis- und Wertabweichungen) ähnelt das von einigen Autoren 1), in steuerrechtlichen Vorschriften 2) und in der Rechtsprechung zum Steuerrecht 3) benutzte System von Abweichungen, welches letztere in formelle und materielle Mängel aufteilt.

Leider wurden oft unzulässigerweise die formellen Mängel mit in der Regel belanglosen Mängeln und die materiellen Mängel mit sachlich bedeutenden Mängeln gleichgesetzt 4).

- 
- 1) Leffson, Ulrich, Wirtschaftsprüfung, 2. stark veränderte Auflage, Wiesbaden 1980, S. 356

vgl. auch

Ertel, Hermann Anatol, Aufgaben und Verantwortlichkeit des Revisors bzw. der Revisionsgesellschaft, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, hg. von Meithner, Karl, II. Bd., Wien 1933

Hagest, Karl, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: WPg 1949, S. 450 - 454

Fischer, Blanche, Die formelle Prüfung, Einführung in den Begriff der formellen Buchführung im Gebiete des kaufmännischen Rechnungswesens, in: WPg 1952, S. 121 - 124 sowie die dort angegebene Literatur

- 2) vgl. §§ 208 AO, 162 Abs. 2 - 8 AO

- 3) RFH-Urteil vom 25. August 1937, in: RStBl 1937, S. 1109  
RFH-Urteil vom 21. Juni 1939, in: RStBl I/1939, S. 938  
BFH-Urteil vom 15. Dezember 1953, in: BStBl 1954, S. 59  
BFH-Urteil vom 25. März 1954, in: BStBl III/1954, S. 195  
BFH-Urteil vom 10. Juni 1954, in: BStBl III/1954, S. 298  
BFH-Urteil vom 18. Februar 1966, in: BStBl III/1966, S. 496  
BFH-Urteil vom 23. September 1966, in: BStBl III/1967, S. 23  
RFH-Urteil vom 1. Dezember 1933, in: RStBl 1934, S. 319

- 4) Peupelmann, Hans W., Deutsche oder anglo-amerikanische Prüfungsmethoden ? in: WPg 1959, S. 383

Damit wurde aber eine Klassifizierung unterstellt, die der Bedeutung der vorgefundenen Abweichungen nicht immer Rechnung trug.

So ist aus den nachfolgenden Testatsbeispielen

"...bis auf aus der Verlagerung des Rechnungswesens aus der Ostzone in das Bundesgebiet entstandene Formmängel in der Buchführung." 1)

"..., daß die formelle Ordnungsmäßigkeit der Buchführung teilweise nicht gegeben ist." 2)

nicht zu erkennen, ob diesen formellen Mängel eine sachliche Bedeutung zukommt oder nicht.

Für den Testatsempfänger wäre diese sicherlich eine wichtige Information.

Auch wenn im nachfolgenden Testat

"..., daß die Buchhaltung gewisse Mängel aufweist, die jedoch die materielle Richtigkeit der Jahresabschlüsse nicht beeinflussen." 3)

dieser Informationsmangel behoben wird, bleibt offen, ob bei dem festgestellten Verstoß ein Vermerk im Prüfungsbericht nicht ausgereicht hätte.

---

1) Tivoli Werke Aktiengesellschaft, Jahresabschluß 1950, in: BA 70/1954, S. 19

2) Walsheim Brauerei Aktiengesellschaft, Saarbrücken, Jahresabschlüsse 1948 - 1957, in: BA 223/1959, S. 12

3) Curator Treuhand Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1968, in: BA 184/1970, S. 14

Die Rechtsprechung hat diese Schwächen ziemlich bald erkannt und die Systematik der formellen und materiellen Mängel durch

- formelle Mängel, denen eine sachliche Bedeutung zukommt und
- materielle Mängel, die berichtigt werden können

erweitert. 1)

Damit wurde das System zwar für die Rechtsprechung praktikabel, da sich jedoch eine Verkettung der formellen und materiellen Mängel nicht widerspruchsfrei darstellen läßt, ist auch diese Systematik für die Testatserteilung nur bedingt brauchbar

Die Soll-Ist-Abweichungen lassen sich schließlich nach ihren unterschiedlichen Auswirkungen auf das Beurteilungsobjekt in qualitative und quantitative Abweichungen 2) systematisieren.

Die Verwandtschaft zur Systematik der formellen und materiellen Abweichungen ist unmittelbar zu erkennen. Dennoch besteht ein entscheidender Unterschied: Die qualitativen und quantitativen Abweichungen lassen sich verketteten.

Da nämlich das Testat ein Qualitätsurteil ist, kann man sämtliche Abweichungen zunächst einmal als qualitative Abweichungen definieren.

Da einige qualitative Abweichungen darüberhinaus quantitative Auswirkungen etwa auch auf die Darstellung des Jahresabschlusses haben, setzen sich die qualitativen Abweichung aus den beiden Gruppen

- reine qualitative Abweichungen
- qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen

zusammen:

Diese Verkettungsmöglichkeit ist - wie noch zu zeigen sein wird - eine notwendige aber noch nicht hinreichende Bedingung für das zu suchende System der Abweichungen.

Während Art und Auswirkung der nach diesem System erfaßten Abweichungen bereits beschrieben werden können, fehlt noch eine Hilfe, die für die Systematisierung der Abweichungen deren Vollständigkeit garantieren könnte.

---

1) BFH-Urteil vom 26.März 1968, in: BStBl II/1968, S. 527

Damit hat sich ein Wandel in der Beurteilung der steuerlichen Ordnungsmäßigkeit der Buchführung bereits einige Jahre vor Inkrafttreten der Abgabenordnung von 1977 vollzogen.

2) Leffson, Ulrich, Wirtschaftsprüfung, 2. stark veränderte Auflage Wiesbaden 1982, S. 300

### 30001 Die Darstellung der Abweichungen vom Soll-Objekt her gesehen

Die Darstellungen der Abweichungen vom Soll-Objekt her gesehen bedeutet eine Systematisierung nach den Normenverletzungen.

Als mögliche zu verletzende Norm kommt laut § 167 AktG der Verstoß gegen 'Gesetz und Satzung' in Frage.

Da das Institut der Wirtschaftsprüfer im Fachgutachten über die Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlußprüfungen 1) den Umfang dieser gesetzlichen Vorschriften zunächst auf diejenigen begrenzt, die unmittelbar für die Rechnungslegung erlassen sind, scheint bei diesem an den Normenverletzungen orientierten Abweichungssystem ebenfalls das Kriterium der Vollständigkeit nicht erreichbar zu sein.

Dieser Mangel wird auch dadurch noch nicht behoben, daß das Institut der Wirtschaftsprüfer im gleichen Gutachten diesen zu engen Umfang aufgibt und darauf hinweist, daß selbstverständlich Risiken aus der Nichtbeachtung andersartiger gesetzlicher Vorschriften ebenfalls zu berücksichtigen seien 2).

Dadurch, daß aber bereits in den gesetzlichen Vorschriften, die unmittelbar für die Rechnungslegung erlassen sind, auf die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung und Bilanzierung verwiesen wird, kann eine an den Normenverletzungen orientierte Systematik schließlich doch das Postulat der Vollständigkeit erfüllen 3).

Vergegenwärtigt man sich an dieser Stelle, daß auch Satzungsbestimmungen, die sich auf Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht beziehen, niemals zu einer Einengung, sondern lediglich zu einer Ausdehnung der Dokumentation und Rechnungslegung führen dürfen, so lassen sich auch auf die Satzung bezogene Normenverstöße unter dieser Systematik (Einbeziehung der GoB) subsumieren. 4)

---

1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Gutachten Nr. 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 211

2) ebenda

3) vgl. schaubildliche Darstellung der Normen in Abschnitt 20 dieser Arbeit

4) Zum gleichen Ergebnis gelangt grundsätzlich bereits Koll, wenn er feststellt, daß, wenn der Jahresabschluß zwar mit der Satzung übereinstimmt, diese aber dem Gesetz widerspricht, der Jahresabschluß wegen eines Verstoßes gegen das Gesetz nicht ordnungsgemäß ist.

Koll, Willi, Über die Auswirkungen gesetzeswidriger Satzungsbestimmungen auf Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk, in: WPg 1967, S. 422

Eine derartige Systematisierung der Soll-Ist-Abweichungen gibt aber weder über die Darstellungsform der Abweichungen noch über das Ausmaß der Abweichungen Auskunft und ist damit, wie die nachfolgenden Testatsbeispiele bestätigen, für die hier darzustellende Systematik ebenfalls unzureichend.

"daß...von den Satzungsvorschriften abgewichen wurde." 1)

"... Die Buchführung entsprach...nicht in vollem Umfang den gesetzlichen Erfordernissen." 2)

"..., daß der Vorstand der Gesellschaft...gegen die Vorschriften des KAGG verstoßen hat." 3)

"..., daß abweichend von § 26 a der Satzung der gesamte Jahresüberschuß in die Verlustrücklage eingestellt wurde." 4)

Der Informationsmangel wird auch nicht behoben, wenn statt des Hinweises auf einen Gesetzes- bzw. Satzungsverstoß auf einen Verstoß gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung verwiesen wird, wie im nachfolgenden Beispiel

"..., daß auch 1965 das Rechnungswesen nicht in vollem Umfang den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprach." 5)

Die Systematisierung der Soll-Ist-Abweichungen nach den in Gesetzes- und Satzungsverstößen aggregierten Normverletzungen kann allerdings das Vollständigkeitspostulat erfüllen.

- 
- 1) Vaterländische Feuer Versicherung Societät a. G. von 1829, Köln, Jahresabschluß 1970, in: BA 130/1971, S. 19
  - 2) "Emka" Metallwarenfabrik Aktiengesellschaft, Lüdenscheid, Jahresabschluß 1949, in: BA 70/1957, S. 16
  - 3) Pallas AG für Anlage- und Unternehmensberatung, Stuttgart, Jahresabschluß 1973, in: BA 100/1975, S. 25
  - 4) Pensionskasse des Württembergischen Landesverbandes ländlicher Genossenschaften-Raiffeisen V.V.a.G., Stuttgart, Jahresabschluß 1976, in: BA 222/1977, S. 30
  - 5) Gebrüder Roeder Aktiengesellschaft, Darmstadt, Jahresabschluß 1965, in: BA 98/1966, S. 16



3001 Die sich aus dem Zweck des Bestätigungsvermerkes ergebende Systematisierung der Abweichungen

30010 Die Vorgehensweise

Die vorhandenen Systeme der Soll-Ist-Abweichungen sind - wie gezeigt wurde - in recht unterschiedlichem Ausmaß für die Urteilsfindung geeignet.

Jede der dargestellten Systematisierungen liefert dem Abschlußprüfer ganz bestimmte Hilfen, dennoch erfüllt kein System für sich jene Forderungen voll, die an ein für die Testatserteilung relevantes System

- Sicherung der Vollständigkeit der Abweichungen und
- Angabe der Art der Abweichungen und deren Auswirkungen

zu stellen wären. 1)

Während die vollständige Erfassung der Abweichungen lediglich dann erwartet werden darf, wenn die Systematik der Abweichungen vom abstrakten Soll-Objekt her aufgezogen wird, muß für die Angaben der Art der Abweichungen und deren Auswirkungen die Systematik ausschließlich vom realen Ist-Objekt her entwickelt werden.

Da wir wegen der Verkettungsmöglichkeit und der Widerspruchsfreiheit empfehlen möchten, von den einzelnen vorhandenen, weiter oben dargestellten Systemen, die die Abweichungen vom Ist-Objekt her ordnen, jenes anzuwenden, welches die Abweichungen in qualitative und quantitative aufteilt, ließe sich damit das zu suchende neue System als Kombination zweier bereits vorhandener Systeme beschreiben.

- 
- 1) Die Verpflichtung sowohl über sämtliche Abweichungen zu berichten als auch die Auswirkungen dieser Abweichungen aufzuzeigen, gilt generell nicht nur für den Abschlußprüfer in der Bundesrepublik Deutschland, sondern in vielen anderen Ländern.

vgl.

Schäfer, Wolf, Die Rechenschaftsberichte nach den Vorschriften der Securities and Exchange Commission, Bd. 5 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970, S. 31

Dieses kombinierte System beantwortet damit die nachfolgenden, für den Informationsempfänger wichtigen Fragen, die an die durch den Abschlußprüfer festgestellten Abweichungen jeweils zu stellen sind:

- Welche Normen wurden verletzt?
- Welche Auswirkungen hat diese Normenverletzung?

Wendet man dieses kombinierte System nun auf den in Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht stattfindenden Informationsverarbeitungsprozeß an, so ist damit das für die Urteilsfindung notwendige System insgesamt bereits grob dargestellt.

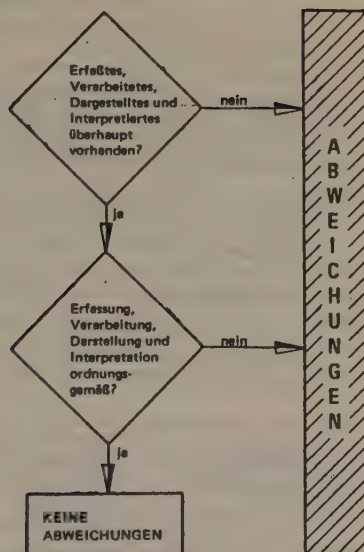
An die Buchführung, den Jahresabschluß und den Geschäftsbericht - somit an alle drei Teilbeurteilungsobjekte - ist die Forderung zu stellen, daß alle erfolgs- und vermögenswirksamen Geschäftsvorfälle geordnet erfaßt, verarbeitet, dargestellt und interpretiert sind.

Die Anwendung des kombinierten Systems auf den Ablauf des Informationsverarbeitungsprozesses erfolgt nun in der Weise, daß die beiden nachfolgenden, aufeinander aufbauenden Fragen gestellt werden:

1. Ist das Erfasste, Verarbeitete, Dargestellte und Interpretierte überhaupt vorhanden?
2. Ist das Vorhandene ordnungsgemäß erfaßt, verarbeitet, dargestellt und interpretiert?

Dieses systematische, in dem nachstehenden Schaubild dargestellte Vorgehen sichert die Vollständigkeit aller möglichen Abweichungen.

Abbildung 3



Wenngleich grundsätzlich sämtliche Schritte der Aufbereitung der Geschäftsvorfälle - Erfassung, Verarbeitung, Darstellung und Interpretation - in jedem einzelnen Teilbeurteilungsobjekt vollzogen werden, so lassen sich doch lokale Schwerpunkte bei den drei Teilbeurteilungsobjekten erkennen.

Unter Berücksichtigung dieser Tatsache und der Verzahnung der drei Teilbeurteilungsobjekte untereinander, erscheint es sinnvoll, die beiden oben angeführten, aufeinander aufbauenden Fragen in den drei Teilbeurteilungsobjekten modifiziert anzuwenden, wie das nachfolgende Schaubild zeigt.

Abbildung 4

Teilbeurteilungsobjekte

Schritte der Aufbereitung der Geschäftsvorfälle

|                  |           |              |             |                |
|------------------|-----------|--------------|-------------|----------------|
| Buchführung      | Erfassung | Verarbeitung |             |                |
| Jahresabschluß   |           | Verarbeitung | Darstellung |                |
| Geschäftsbericht |           |              | Darstellung | Interpretation |

Obwohl einerseits sowohl die Informationsverarbeitungsschritte Erfassung, Verarbeitung, Darstellung und Interpretation - die Schritte der Behandlung der Geschäftsvorfälle - als auch andererseits die Normenverstöße "nicht vorhanden sein" und "nicht ordnungsgemäß" im nachfolgenden noch weiter aufgefächert werden müssen, läßt sich an dieser Stelle bereits folgendes sagen: Mit den als "nicht vorhanden sein" und "nicht ordnungsgemäß" bezeichneten Normenverstößen sind die grundsätzlich möglichen Abweichungsarten bereits definiert.

Daß letztlich ausschließlich eine Feststellung dieser beiden Abweichungsgrundarten überhaupt nur zu eingeschränkten Bestätigungsvermerken führen kann, wurde eigentlich schon häufiger - allerdings in der Regel jeweils nur für eines der drei Teilbeurteilungsprojekte - festgestellt.

So wurden für das Teilbeurteilungsobjekt "Buchführung" als mögliche Beanstandungen das Fehlen erforderlicher und die nicht ordnungsgemäße Führung der Handelsbücher aufgeführt. 1)

Im nachfolgenden soll nunmehr einerseits sowohl eine systematische Auffächerung der Informationsverarbeitungsschritte "Erfassung", "Verarbeitung", "Darstellung" und "Interpretation" als auch der Normenverstöße "nicht vorhanden sein" und "nicht ordnungsgemäß" erfolgen, andererseits soll aber unmittelbar auch die Verknüpfung zu den Auswirkungen der Normenverletzungen sowohl in ihren Erscheinungsformen als auch in ihrer quantitativen und/oder qualitativen Meßbarkeit erfolgen.

---

1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 879

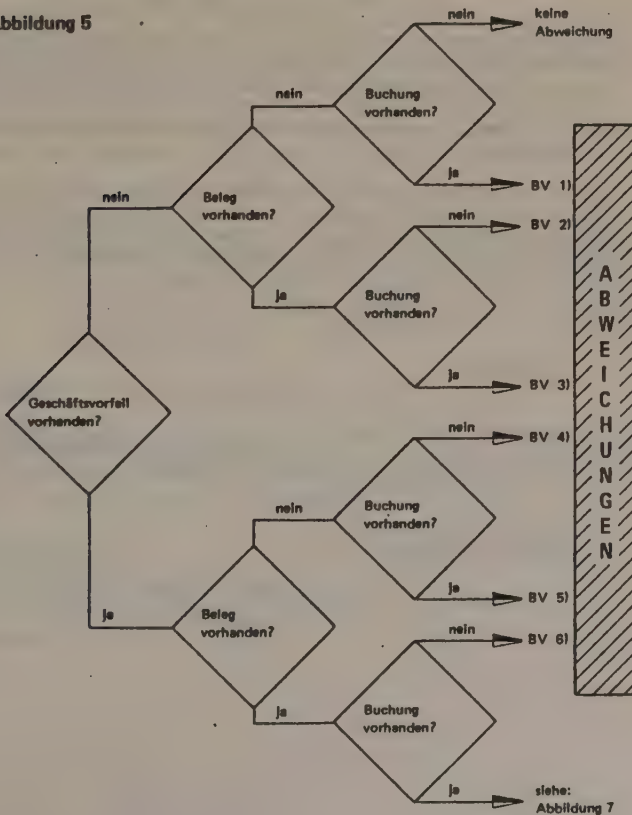
### 30011 Die Abweichungen der Buchführung

#### 30011o Die Nachweisführung des Vorhandenseins

Die Geschäftsvorfälle eines Unternehmens werden in der Buchhaltung nach bestimmten Regeln aufbereitet. Bei allen noch so unterschiedlichen Buchführungssystemen muß die Beleg-, Grundbuch- und Kontenfunktion erfüllt sein. Es liegt somit nahe, die Abweichungsmöglichkeiten innerhalb des Teilbeurteilungsobjektes Buchführung in einem System der Abhängigkeiten zwischen Geschäftsvorfällen, Belegen und Buchungen darzustellen.

Aus einer derartigen Systematik ergibt sich, daß innerhalb des Teilbeurteilungsobjektes Buchführung (B) die Nachweisführung des Vorhandenseins (V) durch die sechs nachfolgend aufgezeichneten Abweichungen (BV 1 bis BV 6) gestört sein kann.

Abbildung 5





Bei sämtlichen sechs Abweichungen liegt jeweils ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vollständigkeit vor.

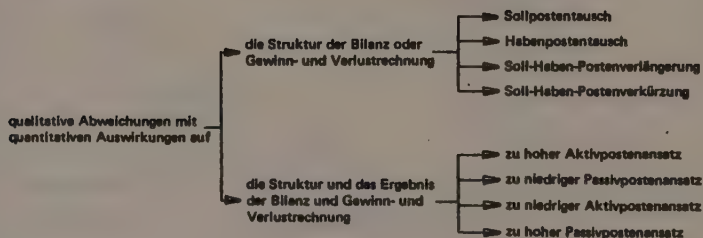
Die nachfolgenden vier Abweichungsarten lassen sich darüberhinaus unmittelbar auch noch als qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf den Vermögens- und (oder) Ertragsausweis beschreiben.

- BV 1) Verbuchung eines nicht vorhandenen Geschäftsvorfalles ohne Beleg
- BV 3) Verbuchung und Belegung eines nicht vorhandenen Geschäftsvorfalles
- BV 4) Unterlassung der Verbuchung und Belegung eines vorhandenen Geschäftsvorfalles
- BV 6) Unterlassung der Verbuchung eines vorhandenen und belegten Geschäftsvorfalles

Eine solche zusätzliche Charakterisierung der Abweichungen trifft allerdings ausnahmslos nur dann zu, wenn man sich gedanklich den täglich ausdrückbaren Jahresabschluß vorstellt, da andernfalls Verbuchungen von fiktiven Geschäftsvorfällen, wie auch Unterlassung von Verbuchungen vorhandener Geschäftsvorfälle zum Ende eines Geschäftsjahres wieder durch sie ergänzende Täuschungshandlungen ausgeglichen sein können.

Damit lassen sich sämtliche qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf den Vermögens- und (oder) Ertragsausweis im Teilbeurteilungsobjekt Buchführung als Abweichungen des Jahresabschlusses in den nachfolgenden Erscheinungsformen beschreiben.

Abbildung 6



Als Postentausch auf der Soll- oder Habenseite der Bilanz oder Gewinn- und Verlustrechnung wollen wir sowohl die von anderen Autoren 1) beschriebenen "ungenauen und falschen Bezeichnungen" als auch die "unberechtigten und sinnwidrigen Gruppenbildungen" in Buchführung und Jahresabschluß verstehen.

Während die Soll-Haben-Postenverlängerung den "Unterlassungen notwendiger Saldierungen bzw. Kompensationen" und "erfolgsneutralen Scheingeschäften" entsprechen, soll hier anstelle der "unberechtigten bzw. ungerechtfertigten Saldierungen" 2) der Begriff Soll-Haben-Postenverkürzung gebraucht werden.

Die erfolgsverändernden Darstellungen in Buchführung und Jahresabschluß sollen stets unter den nachfolgenden, von der Bilanz her gesehenen Erscheinungsformen

- zu hoher Aktivpostenansatz
- zu niedriger Passivpostenansatz
- zu niedriger Aktivpostenansatz
- zu hoher Passivpostenansatz

subsumiert werden, um die von oben zitierten Autoren verwendeten Begriffe "ergebnisverändernde Falschdarstellung, erfolgsverändernde Täuschungshandlungen, Ergebnisfälschungen" u.ä. zu vermeiden.

Die Entscheidung für die von uns gewählten acht Begriffe erfolgte nicht zuletzt auch deshalb, weil sie eine weitere Fassung zulassen.

---

1) Kalveram, Wilhelm, Verstöße gegen die Grundzüge ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, hg. von Meithner, Karl, I. Bd., Grundlegung; Aufbau und Problemkreise der Bilanzen, Wien 1933, S. 433 ff.

Leffson, Ulrich, Die Grundsätze... a.a.O., S. 222 ff

Marker, Hanns Friedhelm, Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, Bd. 6 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970, S. 129 f

2) ebenda

Unter diesen acht Begriffen ist einerseits eine systematische Erfassung aller Abweichungen und andererseits eine Aggregation dieser so beschriebenen Abweichungen zu den sich aus § 149 AktG ergebenden Abweichungen von dem verlangten möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage möglich.

Wenngleich es bisher auch schon einige wenige Autoren 1) gab, die in § 149 AktG für den Abschlußprüfer die Verpflichtung verankert sahen, dafür zu sorgen, daß Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht dem in § 149 AktG genannten Oberziel entsprachen, so dürfte diese Verpflichtung spätestens mit der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie unstrittig sein.

---

1) Gessler, Ernst, Der Bedeutungswandel ...a.a.O., S. 154

vgl. auch

Richter, Martin, Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt, Köln, Berlin, Bonn, München 1975, S. 49 ff

Leffson, Ulrich, Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussage-wert des Bestätigungsvermerks, in WPg 1976, S. 4ff

dergleiche, Zur Bedeutung des § 149 AktG und Artikel II, Abs. 3 der vierten EG-Richtlinie, in: ZfbF 1979, S. 213-216

dergleiche, Zur Generalnorm und zum Bestätigungsvermerk des Vor-entwurfs eines Bilanzrichtliniengesetzes sowie An-merkungen zu weiteren Vorschriften, in: WPg 1980, S. 289 ff

andere Ansicht:

Forster, Karl-Heinz, Neue Pflichten...a.a.O., S. 587

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktien-gesellschaft, Bd. 2 a.a.O., § 167, TZ 6

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 1/1977 des Instituts der Wirtschafts-prüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 211

Spieth, Eberhard und Wundram, Robert, Zur Fortentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschluß-prüfungen im Fachgutachten 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., in: WPg 1978, S. 126

Die oberste Maxime der 4. EG-Richtlinie zur Harmonisierung des Handelsrechts besagt nämlich, daß der Jahresabschluß "ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Gesellschaft zu vermitteln hat." 1)

Vergleicht man diese Maxime mit dem geltenden deutschen Recht, so fällt unmittelbar auf, daß einmal die Einschränkung "im Rahmen der gesetzlichen Bewertungsbestimmungen" entfallen ist und zum anderen zusätzlich das Bild der Finanzlage zu vermitteln ist. 2)

Da sich aber sowohl die Vermögens- als auch die Finanzlage auf die Postenstruktur auffächern läßt, könnte auch nach der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie die Systematik der Abweichungen beibehalten werden: es wäre lediglich eine Strukturcharakterisierungserweiterung erforderlich.

- 
- 1) Schruoff, Lothar, Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem Recht (4. EG-Richtlinie), Düsseldorf 1978, S. 21
  - 2) Biener, Herbert, Auswirkungen der Vierten Richtlinie der EG auf den Informationsgehalt der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, in: BFuP 1979, S. 3

Scholz behauptet, daß bereits heute die Berichterstattung über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Übung der deutschen Wirtschaftsprüfer entspreche.

Scholz, Walter, Zum Umfang der Prüfungspflicht bei Kreditinstituten, in: WPg 1970, S. 438

Auch bei den nachfolgenden zwei Abweichungen

BV 2) vorhandener Beleg eines weder gebuchten noch vorhandenen Geschäftsvorfalles

und

BV 5) nicht vorhandener Beleg eines gebuchten und vorhandenen Geschäftsvorfalles

liegt ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vollständigkeit vor.

Es handelt sich jedoch in beiden Fällen zunächst einmal um qualitative Abweichungen. Die unter BV 2) beschriebene Abweichung kann auch theoretisch keine quantitativen Auswirkungen enthalten und muß deshalb als rein qualitative Abweichung klassifiziert werden. Die unter BV 5) beschriebene Abweichung hingegen zeigt ein nicht prüfbares Prüffeld und damit, wegen Nichterfüllung der Dokumentations- und Nachweisfunktion, mögliche quantitative Auswirkungen an.

Die Wichtigkeit der Erfassung der jeweils vorhandenen bzw. möglicherweise vorhandenen quantitativen Auswirkungen mögen die nachfolgenden Beispiele verdeutlichen.

Die unter BV 2) und BV 3) dargestellten Abweichungsarten ließen sich unter dem in der Literatur 1) bei der Darstellung möglicher Soll-Ist-Abweichungen innerhalb der Buchführung üblichen Begriff "Belegfälschung" subsumieren.

Da die Abweichungsart BV 2) jedoch lediglich eine versuchte Fälschung mit Hilfe eines unzulässigerweise geschaffenen Beleges darstellt, hat diese qualitative Abweichung keinerlei quantitative Auswirkungen, während bei der Abweichungsart BV 3) mit Hilfe einer Belegfälschung ein fiktiver Geschäftsvorfall in der Buchführung erfaßt und verarbeitet wird und damit quantitative Auswirkungen vorliegen.

---

1) Zybon, Adolf, Wirtschaftskriminalität und Rechnungswesen, in:  
ZfB 1968, S. 898

vgl. auch

Zirpins, Walter und Terstegen, Otto, Wirtschaftskriminalität, Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963, S. 195 ff

Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, in:  
ZfHf 1931, S. 517 ff



Unter der in der Literatur 1) üblichen Bezeichnung "Buchungen ohne Beleg" ließen sich die hier unter BV 1) und BV 5) dargestellten Abweichungsarten subsumieren.

Da der Abweichungsart BV 5) aber ein realer Geschäftsvorfall 2), der Abweichungsart BV 1) demgegenüber ein fiktiver Geschäftsvorfall zugrundliegt, wäre eine Abweichungsklassifizierung "Buchung ohne Beleg" für eine später durchzuführende Gewichtung vorhandener Abweichungen lediglich eine notwendige, aber nicht hinreichende Charakterisierung.

Es scheint somit sinnvoll, bei sämtlichen dargestellten Abweichungen jeweils die zusätzliche Charakterisierung, ob und in welcher Form die Abweichungen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis haben bzw. möglicherweise haben, mit aufzuzeigen.

- 
- 1) Zybon, Adolf, Wirtschaftskriminalität und Rechnungswesen, in:  
ZfB 1968, S. 896

vgl. auch

Zirpins, Walter und Terstegen, Otto, Wirtschaftskriminalität,  
Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963,  
S. 195 ff

Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, in:  
ZfhF 1931, S. 517 ff

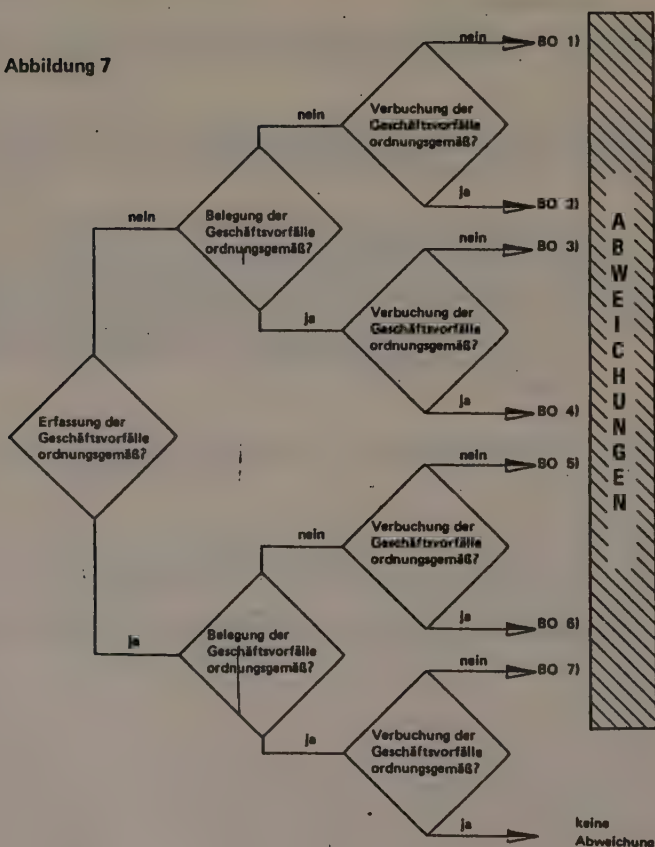
- 2) Durch später erfolgten, nachprüfbaren Postenausgleich, Inventurnachweis oder ähnlichen Beweis, wird in der Praxis in vielen Fällen der zunächst vorliegende Mangel der Nichtprüfbarkeit behoben, so daß der reale Geschäftsvorfall bei fehlender Belegung festgestellt werden kann.

### 300111 Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Erfassten und Verarbeiteten

Nach dem in der Abbildung 3 dargestellten Ablaufschema ist zu erkennen, daß selbst wenn ein Geschäftsvorfall, ein dazugehöriger Beleg und eine dazugehörige Buchung vorhanden sind, dies noch nicht besagt, daß keine Abweichung vorliegen kann, den der Geschäftsvorfall kann in der Buchführung u. B. nicht ordnungsgemäß erfaßt und/oder verarbeitet worden sein.

Innerhalb des Teilbeurteilungsobjektes Buchführung (B) kann die ordnungsgemäße Erfassung und/oder Verarbeitung (O) durch die sieben nachfolgend dargestellten Abweichungsarten (BO 1 bis BO 7) verletzt werden.

Abbildung 7



Während das im Subsystem "Nachweisführung des Vorhandenseins" 1) für die jeweilige Entscheidung zur Verfügung stehende Kriterium "Vorhandensein" bzw. "Nichtvorhandensein" eindeutig ist, kann das hier zur Verfügung stehende Kriterium "ordnungsgemäß" bzw. "nicht ordnungsgemäß" in verschiedenen Graden auftreten.

Da die unterschiedlichen Grade der Ordnungsmäßigkeitsverletzungen aber für die Testatserteilung unterschiedlich bedeutsam sind, müssen sie zuvor definiert werden.

Uns scheint es sinnvoll, lediglich die nachfolgenden drei Grade der Ordnungsmäßigkeitsverletzungen als Grundformen zu unterscheiden:

Der höchste Grad der Ordnungsmäßigkeitsverletzungen scheint uns dann vorzuliegen, wenn die Vermögens- und Ertragslage durch die Verletzung unzutreffend dargestellt wird, wenn somit qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen vorliegen.

Demzufolge wollen wir als geringsten Grad der Ordnungsmäßigkeitsverletzung jene Abweichungen definieren, die lediglich als qualitative Beanstandungen anzusprechen sind und keinerlei quantitative Auswirkungen auf die dargestellte Vermögens- und Ertragslage haben können.

Zwischen diesen beiden Graden der Ordnungsmäßigkeitsverletzungen ist noch die Gruppe der qualitativen Auswirkungen anzusiedeln, bei denen quantitative Auswirkungen wahrscheinlich sind.

Damit könnte die Möglichkeit der Quantifizierbarkeit festgestellter qualitativer Abweichungen als der Gradmesser der Ordnungsmäßigkeitsverletzungen herangezogen werden.

---

1) vgl. Abschnitt 300110

Bei den nachfolgenden vier Abweichungen

- BO 1) Eine nicht ordnungsgemäße Verbuchung der Geschäftsvorfälle bei nicht ordnungsgemäßer Erfassung und Belegung der Geschäftsvorfälle
- BO 3) Eine nicht ordnungsgemäße Verbuchung der Geschäftsvorfälle bei nicht ordnungsgemäßer Erfassung der Geschäftsvorfälle
- BO 5) Eine nicht ordnungsgemäße Verbuchung der Geschäftsvorfälle bei nicht ordnungsgemäßer Belegung der Geschäftsvorfälle
- BO 7) Eine nicht ordnungsgemäße Verbuchung der Geschäftsvorfälle bei ordnungsgemäßer Erfassung und Belegung der Geschäftsvorfälle

liegt zwar in jedem einzelnen Fall eine nichtordnungsgemäße Verbuchung vor, diese Feststellung allein reicht jedoch nicht für eine Bestimmung des Grades der Ordnungsmäßigkeitsverletzung aus.

Auch die Kenntnis, ob die Nichtordnungsmäßigkeit einen Verstoß gegen den Grundsatz der Richtigkeit, Klarheit und Stetigkeit darstellt oder auf Nichtbeachtung des Grundsatzes der Abgrenzung der Sache und/oder der Zeit nach, des Realisations-, Imparitäts- oder Vorsichtsprinzips zurückzuführen ist, hilft in dieser Phase nicht weiter.

Die Unvollständigkeit der Informationen wird auch dadurch noch nicht behoben, daß der weiteren Beschreibung der obigen vier Abweichungsarten zusätzliche Angaben über den Umfang des Verstoßes mit beigelegt worden sind.

Letztlich muß bei jeder nicht ordnungsgemäßen Verbuchung zusätzlich gefragt werden, ob die Vermögens- und/oder Ertragslage richtig darstellt ist; sollte diese Frage negativ beantwortet werden müssen, so liegt damit eine Ordnungsmäßigkeitsverletzung höchsten Grades vor.

Ist es lediglich wahrscheinlich, daß die Vermögens- und/oder Ertragslage falsch dargestellt ist, so ist der zweite Grad der möglichen Ordnungsmäßigkeitsverletzungen erreicht.

Während von der Tendenz her bei nicht ordnungsgemäßen Verbuchungen eher Ordnungsmäßigkeitsverletzungen ersten und zweiten Grades vorliegen, sind die restlichen, in Abbildung 7 dargestellten Abweichungen tendenziell anders einzugruppieren.

In der Regel handelt es sich bei den nachfolgenden Abweichungen

- BO 2) Eine ordnungsgemäße Verbuchung der Geschäftsvorfälle bei nicht ordnungsgemäßer Erfassung und Belegung der Geschäftsvorfälle
- BO 4) Eine ordnungsgemäße Verbuchung der Geschäftsvorfälle bei nicht ordnungsgemäßer Erfassung der Geschäftsvorfälle
- BO 6) Eine ordnungsgemäße Verbuchung der Geschäftsvorfälle bei nicht ordnungsgemäßer Belegung der Geschäftsvorfälle

zwar um Ordnungsmäßigkeitsverletzungen geringsten Grades, obwohl sie nicht unbedenkliche Mängel der Dokumentation anzeigen.

In diesen Fällen liegt nämlich eine ordnungsgemäße Verbuchung vor, obwohl die Erfassung und/oder Belegung der Geschäftsvorfälle nicht ordnungsgemäß ist.

Da Abweichungen bei den nachfolgenden, zur Erfüllung der Dokumentations- und Nachweisfunktion erforderlichen Belegbestandteilen

- eindeutige, den Inhalt kennzeichnende Begründung des Geschäftsvorfalles
- zu buchender Betrag bzw. Mengen- und Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt, sowie eine
- sachgerechte Kontierung

keine ordnungsgemäße Verbuchung zulässt, ohne daß gleichzeitig die Vermögens- und/oder Ertragslage unzutreffend dargestellt ist, kann sich eine Verletzung der Ordnungsmäßigkeit, die einhergeht mit einer ordnungsgemäßen Verbuchung (BO 2) und BO 6)), höchstens auf die nachfolgenden Angaben beziehen.

- das Belegausstellungs- bzw. Buchungsdatum (Kennzeichnung des Eingangs in das System)
- bei Fremdbelegen die Firma bzw. bei Eigenbelegen die Kennzeichnung des Verantwortlichen oder aber
- Belegnummer bzw. Ordnungskriterium für die Ablage.



Da die Abweichung BO 4) die nicht ordnungsgemäße grundbuchliche Erfassung der Geschäftsvorfälle, zur Sicherung ihrer vollständigen buchtechnischen Verarbeitung beschreibt, stellt sie lediglich eine qualitative Abweichung dar. Die Ermittlung dieser qualitativen Abweichung ist allerdings dadurch erschwert, daß die grundbuchliche Erfassung nicht unbedingt am Anfang des Verarbeitungsprozesses stehen muß.

Zulässig ist auch die Erstellung des Grundbuches bei der Datenerfassung, der Dateneingabe oder nach der Datenverbuchung der Geschäftsvorfälle; dennoch besteht das Postulat, die Geschäftsvorfälle möglichst unmittelbar nach ihrer Entstehung zu erfassen.

Wenngleich die Abweichungen BO 2), BO 4) und BO 6) in der Regel Ordnungsmäßigkeitsverletzungen geringsten Grades sind, so muß der Prüfer wissen, daß diese hier aufgeführten Beanstandungen ausnahmsweise auch zu Ordnungsmäßigkeitsverletzungen zweiten und sogar ersten Graden auswuchern können.

Mit den im vorherigen Kapitel aufgeführten Abweichungen der gestörten Nachweisführung des Vorhandenseins aller Geschäftsvorfälle und den hier zusammengefaßten Abweichungen der gestörten Nachweisführung des ordnungsgemäß Erfassen und Verarbeiteten aller Geschäftsvorfälle sind damit sowohl von unten her (von Informationsverarbeitungsprozeß) als auch von oben her (Aggregation der GoB zu zwei Oberkriterien) die für die Testatserteilung relevanten Abweichungsmöglichkeiten im Teilbeurteilungsobjekt "Buchführung" aufgezeigt.

Gegenüber der einerseits zu komplexen 1) und andererseits

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Auflage, völlig neu bearbeitet von Schmaltz, Kurt; Forster, Karl-Heinz; Goerdeler, Reinhard; Haverzmann, Hans; Bd. 1, Rechnungslegung, Stuttgart 1968, TZ 20 zu § 149 AktG

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., TZ 27 und 30 zu § 162 und TZ 53 zu § 167 AktG

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 879

zu ausführlichen 1) Beschreibung der für die Testatserteilung relevanten Einschränkungskriterien im Schrifttum zeichnet sich unsere Systematik dadurch aus, daß sie so breit wie nötig aber auch so komplex wie möglich die Vollständigkeit der möglichen Abweichungen im Teilbeurteilungsobjekt Buchführung beschreibt.

---

1) Kalveram, Wilhelm. a.a.O., S. 433 ff

vgl. auch

Zybon, Adolf, Wirtschaftskriminalität und Rechnungswesen, in: ZfB 1968, S. 896 ff

Zirpins, Walter und Terstegen, Otto, Wirtschaftskriminalität, Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963, S. 195 ff

Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung und Bilanzverschleicherung, in: ZfHf 1931, S. 517 - 523



Auch die hier dargestellten sechs Abweichungsarten verstoßen jeweils gegen den Grundsatz der Vollständigkeit; darüberhinaus haben die nachfolgenden vier Abweichungsarten dieser Gruppe unmittelbar erkennbar auch quantitative Auswirkungen auf den Vermögens- und (oder) Ertragsausweis

- JV 1) Einstellung eines weder durch Kontensaldo noch durch Inventur nachgewiesenen Postens im Jahresabschluß
- JV 3) Einstellung eines nicht durch Kontensaldo, wohl aber durch Inventur nachgewiesenen Postens im Jahresabschluß
- JV 4) Unterdrückung eines durch Kontensaldo, aber nicht durch Inventur nachgewiesenen Postens im Jahresabschluß
- JV 6) Unterdrückung eines durch Kontensaldo und Inventur nachgewiesenen Postens im Jahresabschluß

Diese erfolgsverändernden bzw. erfolgsneutralen Täuschungshandlungen können sämtliche in der Abbildung 6 dargestellten Abweichungs-Erscheinungsformen annehmen.

Diese Aussage ist für die nachfolgenden verbleibenden qualitativen Abweichungen

- JV 2) vorhandener Inventurnachweis eines weder als Kontensaldo noch im Jahresabschluß vorhandenen Postens
- JV 5) nicht vorhandener Inventurnachweis eines im Jahresabschluß und auf einem Konto vorhandenen Postens

nicht zu machen.

Für die Testatserteilung haben die Abweichungen JV 2) und JV 5) allerdings deshalb unterschiedliche Bedeutung, weil die Abweichungsart JV 5) ein nicht prüfbares Prüffeld anzeigt und damit mögliche quantitative Auswirkungen nicht ausschließt, während es sich bei der Abweichungsart JV 2) um einen Täuschungsversuch handelt, der jedoch - da es sich lediglich um einen Versuch handelte - ohne quantitative Auswirkungen auf den dargestellten Jahresabschluß bleibt.

Auch innerhalb des Teilbeurteilungsobjektes Jahresabschluß soll noch einmal auf die Bedeutung der zusätzlichen Erfassung der jeweiligen vorhandenen bzw. möglicherweise vorhandenen quantitativen Auswirkungen bei festgestellten qualitativen Abweichungen hingewiesen werden.

Die unter JV 2) und JV 3) dargestellten Abweichungsarten ließen sich unter den in der Literatur 1) bei der Darstellung möglicher Soll-Ist-Abweichungen innerhalb des Teilbeurteilungsobjektes Jahresabschluß üblichen Begriff "Inventurfälschung" subsumieren.

Da die Abweichungsart JV 2) jedoch lediglich eine versuchte Fälschung mit Hilfe eines unzulässigerweise erstellten Inventars darstellt, hat diese qualitative Abweichung keinerlei quantitative Auswirkungen, während bei der Abweichungsart JV 3) mit Hilfe einer Inventurfälschung fiktive Bestände in der Buchführung erfaßt und verarbeitet werden.

---

1) Gössweiner, Theodor, Wesen und Probleme der Bilanzdelikte, Neuwied und Berlin 1970, S. 115 und 144

vgl. auch

Zirpins, Walter und Terstegen, Otto, Wirtschaftskriminalität, Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963, S. 195 ff

Die unter JV 1) und JV 5) dargestellten Abweichungsarten ließen sich unter den in der Literatur 1) üblichen Bezeichnung "Postenausweis ohne Inventurnachweis" zusammenfassen.

Da die Abweichungsart JV 5) jedoch bei vorhandenen Beständen 2), die Abweichungsart JV 1) demgegenüber bei fiktiven Beständen auftritt, wäre eine Abweichungsklassifizierung "Postenausweis ohne Inventurnachweis" für eine später durchzuführende Gewichtung vorhandener Abweichungen lediglich eine notwendige, aber nicht hinreichende Charakterisierung.

- 
- 1) Gössweiner, Theodor, Wesen und Probleme der Bilanzdelikte, Neuwied und Berlin 1970, S. 115 und 144

vgl. auch

Zirpins, Walter und Terstegen Otto, Wirtschaftskriminalität, Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963, S. 195 ff

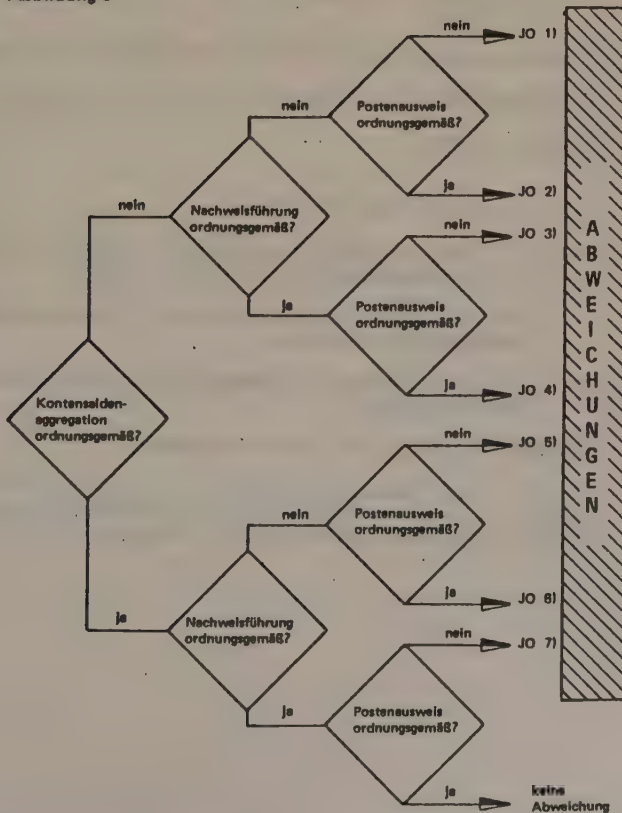
- 2) Durch später erfolgte nachprüfbare Bestandsverwertung wird in der Praxis in vielen Fällen der zunächst vorliegende Mangel der Nichtprüfbarkeit behoben, so daß das Vorhandensein der Bestände zum Stichtag der Erstellung des Jahresabschlusses festgestellt werden kann.

### 300121 Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Verarbeiteten und Dargestellten

Selbst wenn ein Kontensaldo, ein dazugehörender Jahresabschlußposten bzw. Teil eines Jahresabschlußpostens und ein dazugehörender Inventurnachweis vorhanden sind, so besagt dies auch hier noch nicht, daß keine Abweichung vorliegen kann, denn der Jahresabschlußposten bzw. Teil des Jahresabschlußpostens kann u. U. nicht ordnungsgemäß aus der Buchführung abgeleitet oder nicht ordnungsgemäß durch Inventur nachgewiesen worden sein.

Innerhalb des Teilbeurteilungsobjektes Jahresabschluß (J) kann die Ordnungsmäßigkeit (O) demnach durch die sieben nachfolgend dargestellten Abweichungsarten (JO 1 bis JO 7) verletzt werden.

Abbildung 9





Da die vier nachfolgenden Abweichungen

- JO 1) Ein nicht ordnungsgemäßer Postenausweis bei nicht ordnungsgemäßer Kontensaldenaggregation und Nachweisführung
- JO 3) Ein nicht ordnungsgemäßer Postenausweis bei nicht ordnungsgemäßer Kontensaldenaggregation
- JO 5) Ein nicht ordnungsgemäßer Postenausweis bei nicht ordnungsgemäßer Nachweisführung
- JO 7) Ein nicht ordnungsgemäßer Postenausweis bei ordnungsgemäßer Kontensaldenaggregation und Nachweisführung

qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen darstellen, können auch sie sämtliche in der Abbildung 6 dargestellten Erscheinungsformen von Abweichungen annehmen.

Die Abweichungen können ihrerseits dadurch entstanden sein, daß die nachfolgenden Normenverstöße

- Verstöße gegen den Grundsatz der Richtigkeit, Klarheit oder Vergleichbarkeit
- Nichtbeachtung des Realisations-, Imparitäts- oder Vorsichtsprinzips
- Außerachtlassung der Abgrenzung der Sache oder Zeit nach vorgelegen haben.

Bei den verbleibenden Abweichungen

- JO 2) Ein ordnungsgemäßer Postenausweis bei nicht ordnungsgemäßer Kontensaldenaggregation und Nachweisführung
- JO 4) Ein ordnungsgemäßer Postenausweis bei nicht ordnungsgemäßer Kontensaldenaggregation
- JO 6) Ein ordnungsgemäßer Postenausweis bei nicht ordnungsgemäßer Nachweisführung

handelt es sich um qualitative Abweichungen.

In all diesen Fällen liegt nämlich ein ordnungsgemäßer Postenausweis im Jahresabschluß vor, obwohl die Kontensaldenaggregation und/oder die Nachweisführung nicht ordnungsgemäß ist.

Analog zur Abweichung BO 4) im Teilbeurteilungsobjekt Buchführung, beschreibt die Abweichung JO 4) ebenfalls die zeitlich unrichtige Informationsverarbeitung im Teilbeurteilungsobjekt Jahresabschluß.

Eine zeitlich nicht ordnungsgemäße Kontensaldenaggregation bedeutet nichts anderes, als den zu spät erstellten Jahresabschluß.

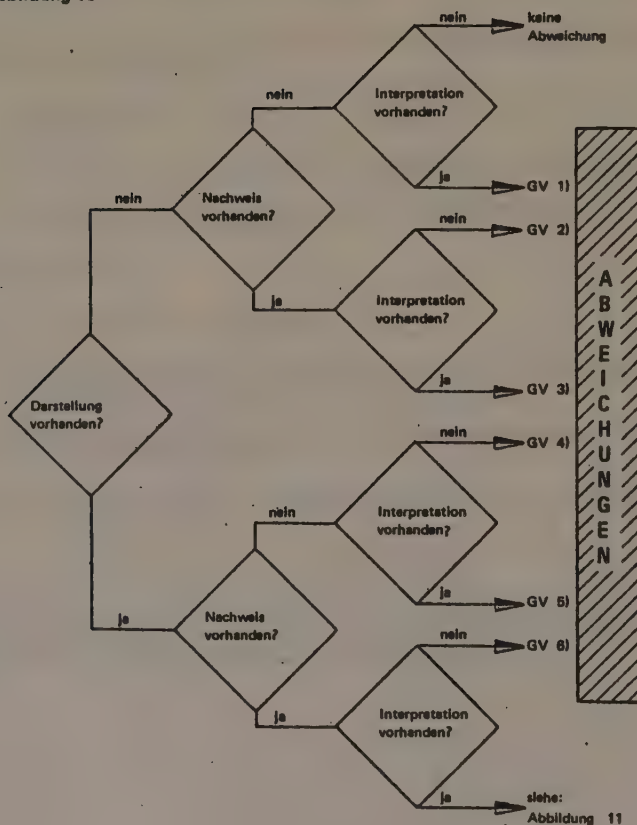
Auch hier gilt, daß die unter JO 2), JO 4) und JO 6) in der Regel Ordnungsmäßigkeitsverletzungen geringsten Grades sind; im nachfolgenden wird aber noch zu zeigen sein, wann aus diesen Verletzungen für die Testatserteilung relevante Beanstandungen werden.

### 30013 Die Abweichungen des Geschäftsberichtes

#### 30013o Nachweisführung des Vorhandenseins

Innerhalb des Teilbeurteilungsobjectes Geschäftsbericht (G) läßt sich eine gestörte Nachweisführung des Vorhandenseins (V) im System der Abhängigkeiten zwischen Dargestelltem und Interpretiertem sowie der jeweiligen Nachweisführung wie folgt systematisieren:

Abbildung 10



Bei den nachfolgenden Abweichungen des Teilbeurteilungsobjektes Geschäftsbericht

GV 2) vorhandener Nachweis eines weder dargestellten noch interpretierten Sachverhaltes

GV 5) nicht vorhandener Nachweis eines dargestellten und interpretierten Sachverhaltes

handelt es sich um qualitative Abweichungen.

Bei der Abweichungsart GV 5) führt der nicht vorhandene Nachweis eines dargestellten und interpretierten Sachverhaltes allerdings zusätzlich zu einem nicht prüfbaren Prüffeld.

Da die Nichtprüfbarkeit das Vorliegen von qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen nicht ausschließt, erhält die Abweichung GV 5) gegenüber der Abweichung GV 2) ein für die Testatserteilung höheres Gewicht.

Ein Verstoß gegen den Grundsatz der Vollständigkeit läßt sich nicht nur bei diesen beiden, sondern auch bei den nachfolgenden zwei Abweichungsvarianten feststellen.

Die vier nachfolgenden Abweichungen haben unmittelbar feststellbar zusätzlich quantitative Auswirkungen auf den Vermögens- und (oder) Ertragsausweis.

GV 1) Interpretation eines weder dargestellten noch nachweisbaren Sachverhaltes

GV 3) Interpretation eines nicht dargestellten Sachverhaltes

GV 4) Unterdrückung einer Interpretation eines dargestellten, nicht nachweisbaren Sachverhaltes

GV 6) Unterdrückung einer Interpretation eines dargestellten und nachweisbaren Sachverhaltes

Diese zusätzliche Charakterisierung als qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf den Vermögens- und (oder) Ertragsausweis läßt sich deshalb auch für das Teilbeurteilungsobjekt Geschäftsbericht durchführen, weil man den Geschäftsbericht auch als Summe aus Erläuterungen zum testierten Jahresabschluß (Erläuterungsbericht) und Erläuterungen zu zukünftigen Jahresabschlüssen (Lagebericht) beschreiben kann.

Vorab muß lediglich noch geklärt werden, ob der Geschäftsbericht als ganzes im Bestätigungsvermerk zu beurteilen ist.

Ähnlich wie bei den vom Berufsstand der Abschlußprüfer vorgelegten Definition zur Bedeutung des Bestätigungsvermerks 1) trifft man bei der Frage nach dem Umfang des zu prüfenden und damit zu bestätigen- den Geschäftsberichtes auf Formulierungen wie: Der Geschäftsbericht "ist lediglich", "ist nur insoweit" u. a. 2), es erfolgt damit eine eindeutige Umfangsbegrenzung.

---

1) vgl. Abschnitt 10 dieser Arbeit

2) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, TZ 6 und TZ 59

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.)  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973,  
S. 874 und 884

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.),  
Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V., Grundsätze für die Erteilung von Bestäti-  
gungsvermerken bei Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 218

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Stellungnahme  
NA 1/1967 Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach § 160 Abs. 2 AktG,  
in WPg 1967, S. 129

Schneider, Karl, Der Wirtschaftsprüfer nach dem neuen Aktienrecht,  
in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die  
Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V.  
am 29. und 30. September 1966 in Frankfurt/M., Düsseldorf 1966,  
S. 12

Goerdeler, Reinhard, Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Ab-  
hängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, in:  
Beiträge zum neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 116 ff

Puckler, Godehard, H., Eine weitere Herausforderung an den Wirtschafts-  
prüfer, in WPg 1974, S. 159

Bagest, Joachim und Kellinghusen, Georg, Zur Problematik der Prognose-  
prüfung und der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger  
Prognosebildung, in: WPg 1977, S. 406

Wir können uns weder dieser Umfangsbegrenzung anschließen noch den Hinweis akzeptieren, daß erst nach Umsetzung der 4. EG-Richtlinie möglicherweise der volle Umfang des Geschäftsberichtes zu prüfen sei <sup>1)</sup>, sondern glauben, wie einige andere Autoren <sup>2)</sup>, daß sich der Umfang des zu prüfenden Geschäftsberichtes bereits heute unmittelbar aus dem derzeitigen gültigen Recht ergibt.

Der Abschlußprüfer bestätigt nämlich in seinem Vermerk: "Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht entsprechen...".

- 
- 1) Habers, Karl, Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers in den Harmonisierungsrichtlinien der EG, in: WPg 1978, S. 319
  - 2) Leffson, Ulrich, Der Einfluß einer erkennbaren Gefährdung der Unternehmung auf Aussagen im Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk, in: WPg 1980, S. 640

vgl. auch

Scherrer, Gerhard, Die Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen - Eine kritische Stellungnahme -, in: DB 1977, S. 1326

Moxter, Adolf, Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hg. von Baetge, Jörg, Moxter, Adolf und Schneider, Dieter, Düsseldorf 1976, S. 93

Sprenger, Reinhard, Grundsätze gewissenhafter und getreuer Rechenschaft im Geschäftsbericht, Ein Beitrag zur Interpretation von § 160 IV 1 AktG, Wiesbaden 1976, S. 135

Pfeiffer, Hans-Hubert, Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung von Prognosen im Geschäftsbericht (Teil I), in: WPg 1974, S. 161

Bretzke, Wolf-Rüdiger, Inhalt und Prüfung des Lageberichtes: Anmerkungen zur gegenwärtigen und zukünftigen Praxis der Prognosepublizität, in: WPg 1969, S. 346

Naus, Fritz, Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach dem Aktiengesetz 1965, in: BB 1967, S. 906



Auch für das Teilbeurteilungsobjekt Geschäftsbericht gilt, daß auf die Erfassung der jeweiligen vorhandenen bzw. möglicherweise vorhandenen quantitativen Auswirkungen bei festgestellten Abweichungen nicht verzichtet werden kann.

Die unter GV 2) und GV 3) dargestellten Abweichungsarten ließen sich auch wie in der Literatur 1) als "Aufzeichnungsfälschungen" zusammenfassen.

Für die später durchzuführende Gewichtung vorhandener Abweichungen wäre eine solche Charakterisierung von Abweichungen deshalb unzureichend, weil mit der Abweichungsart GV 2) lediglich eine versuchte Fälschung mit Hilfe unzulässigerweise erstellter Aufzeichnungen geschaffen ist, die keinerlei quantitative Auswirkungen auf die dargestellte Vermögens- und Ertragslage hat.

Demgegenüber wird mit Hilfe gefälschter Aufzeichnungen bei der Abweichungsart GV 3) etwas effektiv nicht Vorhandenes im Geschäftsbericht interpretiert.

Die unter GV 1) und GV 5) beschriebenen Abweichungsarten ließen sich unter der in der Literatur 2) zu findenden Bezeichnung "Interpretation eines Sachverhaltes ohne Nachweis" zusammenfassen.

Da die Abweichungsart GV 5) jedoch bei vorhandenem Sachverhalt 3), die Abweichungsart GV 1) demgegenüber bei fiktivem Sachverhalt vorliegt, wäre auch hier eine Abweichungsklassifizierung "Interpretation eines Sachverhaltes ohne Nachweis" für eine später durchzuführende Gewichtung vorhandener Abweichungen lediglich eine notwendige, aber nicht hinreichende Charakterisierung.

---

1) Gössweiner, Theodor, Wesen und Probleme der Bilanzdelikte, Neuwied und Berlin 1970, S. 115 und 144

vgl. auch

Zirpins, Walter und Terstegen, Otto, Wirtschaftskriminalität, Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963, S. 195 ff

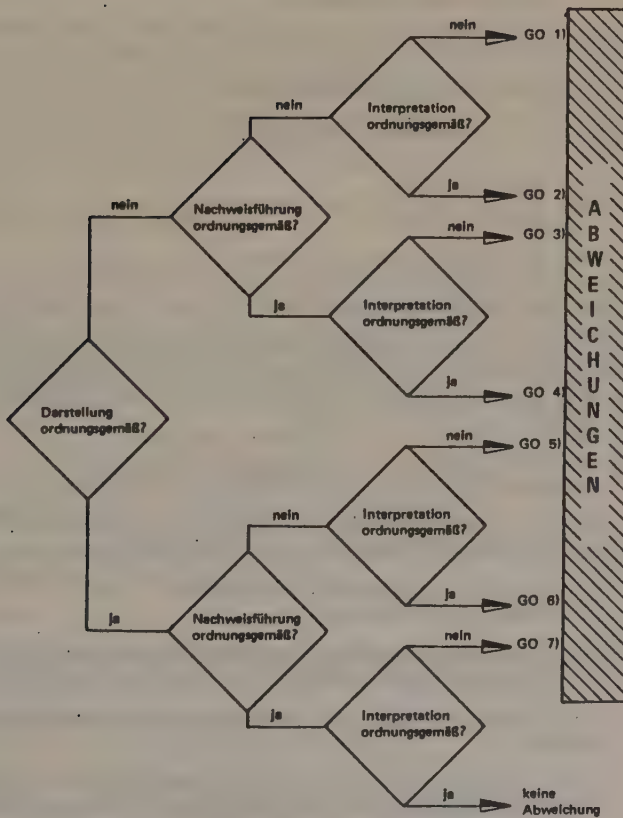
2) ebenda

3) Durch später erfolgten nachprüfbaren Eintritt des interpretierten Sachverhaltes wird in der Praxis in vielen Fällen der zunächst vorliegende Mangel der Nichtprüfbarkeit behoben, so daß das Vorhandensein des Sachverhaltes zum Stichtag der Erstellung des Geschäftsberichtes festgestellt werden kann.

### 300131 Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Dargestellten und Interpretierten

Innerhalb des Teilbeurteilungsobjektes Geschäftsbericht (G) kann die Ordnungsmäßigkeit (O) durch die sieben nachfolgend dargestellten Abweichungsarten (GO 1 bis GO 7) verletzt werden.

Abbildung 11



Auch hier stellen die nachfolgenden Abweichungen

- GO 1) Eine nicht ordnungsgemäße Interpretation bei nicht ordnungsgemäßer Darstellung und Nachweisführung
- GO 3) Eine nicht ordnungsgemäße Interpretation bei nicht ordnungsgemäßer Darstellung
- GO 5) Eine nicht ordnungsgemäße Interpretation bei nicht ordnungsgemäßer Nachweisführung
- GO 7) Eine nicht ordnungsgemäße Interpretation bei ordnungsgemäßer Darstellung und Nachweisführung

qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen dar, die ihrerseits in die nachfolgenden Erscheinungsformen

- zu hoher Aktivpostenansatz
- zu niedriger Passivpostenansatz
- zu niedriger Aktivpostenansatz
- zu hoher Passivpostenansatz
- Sollpostentausch
- Habenpostentausch
- Soll-Haben-Postenverlängerung
- Soll-Haben-Postenverkürzung

transformiert werden können, wenn man sich den Geschäftsbericht gedanklich zerlegt in Erläuterungen zum abgelaufenen Geschäftsjahr (= Erläuterungsbericht) und Erläuterungen zu zukünftigen Geschäftsjahren (= Lagebericht).

Zu den nachfolgenden verbleibenden Abweichungen

- GO 2) Eine ordnungsgemäße Interpretation bei nicht ordnungsgemäßer Darstellung und Nachweisführung
- GO 4) Eine ordnungsgemäße Interpretation bei nicht ordnungsgemäßer Darstellung
- GO 6) Eine ordnungsgemäße Interpretation bei nicht ordnungsgemäßer Nachweisführung

ist zunächst zu sagen, daß es sich um qualitative Abweichungen handelt.

In diesen Fällen liegt jeweils eine ordnungsgemäße Interpretation im Geschäftsbericht vor, obwohl die Darstellung und/oder Nachweisführung nicht ordnungsgemäß ist.

Analog zur Abweichung BO 4) im Teilbeurteilungsobjekt Buchführung und zur Abweichung JO 4) im Teilbeurteilungsobjekt Jahresabschluß ist unter der Abweichung GO 4) ebenfalls die zeitlich unrichtige Informationsverarbeitung im Teilbeurteilungsobjekt Geschäftsbericht beschrieben.

Eine zeitlich nicht ordnungsgemäße Darstellung bedeutet aber nichts anderes, als einen zu spät erstellten Geschäftsbericht.

Auch für die Abweichungen GO 2), GO 4) und GO 6) gilt, daß es sich bei diesen Abweichungen in der Regel um Ordnungsmäßigkeitsverletzungen geringsten Grades handelt; weiter unten wird allerdings noch zu zeigen sein, wann auch diese Verletzungen zu wesentlichen Beanstandungen werden können.

### 30014 Zusammenfassung

Systematisch lassen sich sämtliche für die Testatserteilung relevanten Abweichungen in einer Matrix darstellen, deren Spalten die Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (in unserer Darstellung zu den beiden Oberkriterien "vorhanden sein" und "ordnungsgemäß" verdichtet) und deren Zeilen die einzelnen Schritte des in Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht stattfindenden Informationsverarbeitungsprozesses bedeuten.

Bei den so dargestellten Abweichungen handelt es sich ausnahmslos um qualitative Abweichungen.

Da in einem eingeschränkten Testat durch die Einwendungen insbesondere die von der wahren Vermögens- und/oder Ertragslage abweichenden Beanstandungen - wenn sie eine gewisse Größenordnung überschritten haben - aufzuführen wären, muß zu sämtlichen in der obigen Matrix dargestellten Abweichungen die zusätzliche Feststellung getroffen werden, ob und in welchem Umfang diese qualitativen Abweichungen quantitative Auswirkungen auf die Vermögens- und/oder Ertragslage haben.

Durch diese zusätzliche Charakterisierung der qualitativen Abweichungen liegt damit das für die Testatserteilung zu suchende notwendige und hinreichende System vor, da sich die qualitativen quantifizierbaren Abweichungen ihrerseits in den beiden Untergruppen

- qualitativ Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Vermögens- oder Ertragsstruktur

und

- qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Vermögens- und Ertragsstruktur und das Ergebnis

kategorisch ordnen lassen.

### 301 Die systematische Erfassung der nicht prüfbaren Prüffelder

#### 3010 Die nicht prüfbaren Prüffelder der Buchführung

Eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes wird der Prüfer nicht nur erwägen, wenn Soll-Ist-Abweichungen vorliegen, sondern auch, wenn Teilurteile über Prüffelder nicht mit der notwendigen Sicherheit abgegeben werden können. 1)

Da die Nichtprüfbarkeit eines Prüffeldes - wie die weiter oben dargestellte, von uns erarbeitete Systematik der Abweichungen zeigt - zwar eine qualitative Abweichung ist, die aber wegen Nichterfüllung der Dokumentations- und Nachweisfunktion mögliche quantitative Auswirkungen nicht ausschließt, können sich hinter der Nichtprüfbarkeit sowohl

- qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf der Vermögens- und Ertragsstruktur und das Ergebnis in den nachfolgenden Erscheinungsformen

- zu hoher Aktivpostenansatz
- zu niedriger Passivpostenansatz
- zu niedriger Aktivpostenansatz
- zu hoher Passivpostenansatz

als auch

- qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Vermögens- oder Ertragsstruktur in den nachfolgenden Erscheinungsformen

- Sollpostentausch
- Habenpostentausch
- Soll-Haben-Postenverkürzung
- Soll-Haben-Postenverlängerung

verbergen.

---

1) vgl. Abschnitt 22 dieser Arbeit

andere Ansicht:

Keppler und Haug weisen demgegenüber darauf hin, daß beim Vorliegen von nicht prüfbaren Prüffeldern auch eine Einwendung gegen die Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung nicht möglich wäre, da eine Abweichung ja nicht feststellbar sei.

Keppler, Michael und Haug, Arthur, Erteilung, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes bei aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfungen, in: DB 1979, S. 510

Damit erscheint es sehr sinnvoll, die für die Systematisierung der Abweichungen vorgestellte Ordnung auch auf die zweite Grundform der Beanstandungen, die nicht prüfbaren Prüffelder, anzuwenden.

An dieser Stelle erscheint der Vollständigkeit wegen der Hinweis erforderlich, daß wir unter einem nicht prüfbaren Prüffeld "jenen Sachverhalt verstanden wissen" wollen, bei dem auch ein anderer Prüfer das zu beurteilende Prüffeld nicht prüfen kann.

Die Forschung nach den Ursachen für die Nichtprüfbarkeit ist in diesem Zusammenhang von untergeordneter Bedeutung und würde auch hier lediglich zu einer unvollständigen Kasuistik führen.

In diesem Zusammenhang führt es nämlich - ähnlich wie bei der Einteilung der Fehler in bewußte und unbewußte 1) - nicht weiter, ob nicht vorhandene Unterlagen für die Beurteilung bestimmter Prüffelder verloren sind, vernichtet oder verweigert wurden. 2)

---

1) vgl. Abschnitt 30000 dieser Arbeit

2) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S.  
897 und 884

vgl. auch

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2. a.a.O. TZ 63 zu § 167 AktG

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Düsseldorf 1968, S. 757

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, Düsseldorf 1963, S. 479



Im Beurteilungsprozeß eines solchen Prüffeldes muß damit grundsätzlich die jeweils mögliche Abweichungsart mit den möglichen Auswirkungen dieser Abweichungen ermittelt werden.

Führt die Gewichtung einer der in einem nicht prüfbaren Prüffeld enthaltenen möglichen Abweichungen zu dem Ergebnis, daß eine wesentliche Beanstandung vorliegt, so sollte dies zur Einschränkung des Bestätigungsvermerkes führen.

Dieses Verfahren würde nicht der Forderung von Fettel 1) widersprechen, der verlangt, daß vom Abschlußprüfer nur bestätigt werden kann, was auch festgestellt wurde. Die Tatsache der Nichtprüfbarkeit ist nämlich auch eine Feststellung, die beim Überschreiten einer noch vorzuschlagenden Toleranzgrenze in das Testat aufzunehmen ist. 2)

---

1) Fettel, (Johannes), Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: WP 1949, S. 276

2) vgl. auch

Leffson, Ulrich; Lippmann, Klaus; Baetge, Jörg, Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, Band 1 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1969, S. 24

### 3o11 Die nicht prüfbaren Prüffelder des Jahresabschlusses

Die nicht prüfbaren Prüffelder des Jahresabschlusses können sämtliche im Abschnitt 3o1o dieser Arbeit dargestellten qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen des Teilbeurteilungsobjektes Buchführung enthalten und stellen damit ebenfalls für die Testatserteilung relevante Mängel dar.

Wenn die Häufigkeit dieser grundsätzlich gleichartigen Abweichungen im Jahresabschluß erheblich größer ist als in der Buchführung, so liegt das an der Besonderheit, daß zum jeweiligen Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses zur Ermittlung der Wertansätze neben der Bepreisung, die auch in der Buchführung im laufenden Geschäftsjahr ständig stattfindet, noch die Bewertung erfolgt. 1)

Die bei zahlreichen Positionen des Jahresabschlusses durchzuführenden Bewertungen können ihrerseits nicht ohne ganz bestimmte Erwartungen über künftige Entwicklungen durchgeführt werden. 2)

Da die Erwartungen auch mehrwertig sein können (unsichere Erwartungen), ergeben sich zunächst Bandbreiten im Bewertungsansatz.

Obwohl theoretisch 3) und auch praktisch längst bestätigt worden ist, daß das Bilanzierungsgebot beim Wertansatz eines Postens auch beim Vorliegen von Bandbreiten eindeutig ist, da das Vorsichtsprinzip zu berücksichtigen ist, trifft die Vermutung von Leffson zu, daß die Notwendigkeit der Bilanzierung von unsicheren Erwartungen in der Praxis oft als Freibrief für willkürliche Bilanzierungen mißbraucht wird. 4)

- 
- 1) Die Zerlegung des Wertansatzes in ein Bepreisungs- und Bewertungsprodukt ist recht deutlich bei Fülling dargestellt.

Fülling, Friedrich, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976, S. 79 ff

- 2) Riebel, Paul, Erwartungen, stille Reserven und materielle Genauigkeit der Jahresrechnung, in: ZfhF 1958, S. 477
- 3) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze... 6....Auflage a.a.O., S. 424 ff
- 4) Leffson, Ulrich, Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerkes, in: WPg 1976, S. 6

Aus den zu diesen Abweichungen noch darzustellenden Testatsbeispielen 1) kann schließlich weiterhin aus interner Sicht der Hinweis von Leffson 2) bestätigt werden, daß es sich bei zahlreichen im Testat gerügten, nicht prüfbar prüffeldern nicht um nicht beurteilbare Sachverhalte handelt, sondern um Einwendungen aufgrund unterschiedlicher Beurteilung des Sachverhaltes durch die Unternehmung einerseits und den Abschlußprüfer andererseits.

Nun wurde in der Bilanzierungspraxis darüberhinaus einmal bei Unternehmen mit geringer Ertragskraft die obere Wertgrenze der Bandbreite, bei solchen mit hoher Ertragskraft die untere Grenze gesucht. 3)

Zum anderen haben die hier beschriebenen Unternehmen in konjunkturell günstigen Zeiten die untere Grenze der Bandbreite und in Krisenzeiten die obere Wertgrenze gesucht.

Mußte nun ein Unternehmen mit geringer Ertragskraft in konjunkturell günstigeren Zeiten bereits die obere Wertgrenze wählen, so konnte ein solches Unternehmen in Krisenzeiten leicht außerhalb der Bandbreiten des möglichen Wertansatzes geraten.

In welchem Umfang sich sogar auch derartige Bandbreitenüberschreitungen unter den im Testat als nicht beurteilbare Prüffelder dargestellte Mängel befinden, kann nicht exakt angegeben werden.

---

1) vgl. Abschnitt 41 dieser Arbeit

2) Leffson, Ulrich, Wirtschaftsprüfung, a.a.O., S. 356

3) Greiffenhagen, Hermann, Zur Erteilung von Bestätigungs- und Prüfungsvermerken sowie von Bescheinigungen durch Wirtschaftsprüfer und vereingte Buchprüfer, in: WPg 1966, S. 607

### 3o12 Die nicht prüfbaren Prüffelder des Geschäftsberichtes

Auch die nicht prüfbaren Prüffelder des Geschäftsberichtes schließen nicht aus, daß Abweichungen in sämtlichen von uns vorgestellten Erscheinungsformen 1) auftreten können.

Während sich die Prüf- bzw. Beurteilungsmasse beim Teilbeurteilungsobjekt Jahresabschluß gegenüber dem Teilbeurteilungsobjekt Buchführung um die "Bewertungen" erweitert hatte, tritt beim Teilbeurteilungsobjekt Geschäftsbericht gegenüber dem Teilbeurteilungsobjekt Buchführung eine zusätzliche Erweiterung der Prüf- bzw. Beurteilungsmasse durch die Einbeziehung von "Prognosen" ein.

Theoretisch müßten sich aus dieser Erweiterung und der damit zusammenhängenden, in der Praxis gar nicht so selten vorkommenden unterschiedlichen Beurteilung darüber, ob und in welchem Umfang bestimmte prognostizierte, dargestellte und interpretierte Entwicklungen durch den Abschlußprüfer überprüft werden können, zahlreiche Einwendungen, die ihrerseits zu Konsequenzen im Testat führen müßten, ergeben.

Die Testaterteilungspraxis zeigt, daß es bislang überhaupt keine Einschränkungen aus diesem Grunde gibt 2).

---

#### 1) vgl. Abschnitt 3o1o dieser Arbeit

- 2) Auch Clemm scheint dies zu überraschen, denn er stellt fest, daß der Prüfung des Lageberichtes in der Vergangenheit möglicherweise etwas zu wenig Beachtung geschenkt worden ist.

Clemm, Hermann, Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes des Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft nach der zeitiger gesetzlicher Regelung und nach dem Verständnis der Allgemeinheit, in: WPg 1977, S. 155

Diese Tatsache überrascht um so mehr, als in zahlreichen Geschäftsberichten die Lagebeschreibung überhaupt ausfällt bzw. in einer sehr unvollständigen Weise gebracht wird. 1)

Unvollständigkeit in diesem Punkt wäre aber genau die Voraussetzung dafür, daß der Abschlußprüfer Konsequenzen im Testat ziehen müßte.

Der Hinweis der Berufsorganisation der Abschlußprüfer, daß der Bestätigungsvermerk kein Urteil über die Lage der geprüften Gesellschaft sei, 2) ist zwar richtig, wird aber offensichtlich von vielen Abschlußprüfern mißverstanden, denn bei unzutreffender Lagebeschreibung im Geschäftsbericht hat der Abschlußprüfer diesen Mangel durchaus in seinem Testat durch Einschränkung zu beheben.

Nur so kann er dem von Schmalenbach 3) geforderten Anspruch, Krisenwarner zu sein, gerecht werden.

Der von Abschlußprüfern gelegentlich vorgetragene Hinweis der Unmöglichkeit der Lagebeurteilung darf wohl nicht ernst genommen werden; denn wenn es möglich ist, die Publizität so zu gestalten, daß Außenstehenden ein zuverlässiger Einblick in die Lage gewährt werden kann 4), muß dieses auch für den Abschlußprüfer möglich sein.

- 
- 1) Morner, Peter, Abgehakt und blind gesiegelt, in: Manager-Magazin 1975, S. 62 - 66

vgl. auch

o. V., IWKA-Geschäftsbericht fiel lapidar kurz aus, Die Lage bleibt weiter unklar, in: Handelsblatt vom 12. September 1975, S. 9

Blüthmann, Heinz, Die zahlreichen Unternehmenspleiten haben zu einem Vertrauensschwund geführt, Wirtschaftsprüfer suchen ein neues Profil, in: Die Welt vom 7. Oktober 1974, S. 11

o. V., Bilanzkosmetik ist gefährlich und kann dem Ansehen schaden, Die Unternehmen sollten offen zeigen, wenn nichts zu verteilen ist, in: Handelsblatt vom 16. Juli 1974, S. 12

- 2) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)  
Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V., a.a.O., S. 218
- 3) Schmalenbach, Eugen, Der Wirtschaftsprüfer als Krisenwarner, in:  
WPg 1948, Nr. 2/3, S. 1
- 4) Moxter, Adolf, Der Einfluß der Publizitätsvorschriften auf das  
unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962, S. 224

Wartungsfähigkeit

Wir können mit Bretzke 1) feststellen, daß bisher die Abschlußprüfer an Lageberichts-zukunftsbeschreibungen nicht interessiert waren, weil sie das geltende Recht außerordentlich restriktiv auslegten.

Es bleibt zu hoffen, daß spätestens mit der Umsetzung der 4. EG-Richtlinie von allen Abschlußprüfern akzeptiert wird, was die meisten von ihnen schon viele Jahre als den Grundsätzen entsprechend beurteilen, daß sich die Prüfungspflicht nämlich auf den ganzen Geschäftsbericht bezieht.

Es bleibt weiterhin zu hoffen, daß zu jenem Zeitpunkt nicht die schon zu erkennenden Klagen über die Unmöglichkeit der Prüfung von Prognosen 2) in noch umfangreicherm Maße erscheinen, denn es kann heute bereits auf zahlreiche Hilfen für derartige Prognosebeurteilungen 3) verwiesen werden.

- 
- 1) Bretzke, Wolf-Rüdiger, Inhalt und Prüfung des Lageberichtes: Anmerkungen zur gegenwärtigen und zukünftigen Praxis der Prognosepublizität, in: WPg 1969, S. 346

Welcher Abschlußprüfer wird das Schlupfloch nicht vor Augen haben, was der Berufsstand für ihn bereithält: Der Bestätigungsvermerk ist wie der Jahresabschluß stichtags- und vergangenheitsorientiert.

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2 a.a.O., § 167, TZ 7

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 774

- 2) Hagest, Joachim und Kellinghusen, Georg, Zur Problematik der Prognoseprüfung und der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsgemäßer Prognosebildung, in: WPg 1977, S. 415
- 3) Baetge, Jörg, Früherkennung negativer Entwicklungen der zu prüfenden Unternehmung mit Hilfe von Kennzahlen, in: WPg 1980, S. 651 ff
- Burkel, Peter, Möglichkeiten und Grenzen bei Planungsanalysen im Rahmen der Abschlußprüfung, in: DB 1979, S. 272 ff
- Beermann, Klaus, Prognosemöglichkeiten von Kapitalverlusten mit Hilfe von Jahresabschlüssen, Bd. 11 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1976
- Gebhard, Günther, Insolvenzprognosen aus Jahresabschlüssen nach altem und neuem Aktienrecht, in: ZfBf 1979, S. 597 ff
- Bretzke, Wolf-Rüdiger, Zur Frage der Überprüfbarkeit von Prognosen im Geschäftsbericht, in: WPg 1974, S. 292 ff



Da der Begriff "wirtschaftliche Lage" nichts anderes umschreibt, als die Fähigkeit der Unternehmung, ihre Aufgaben in der Zukunft zu erfüllen 1), überrascht grundsätzlich, sowohl daß der Gesetzgeber in § 160 (1) Satz 2 AktG überhaupt verlangt, auch über Vorgänge besonderer Bedeutung, die nach dem Schluß des Geschäftsjahres eingetreten sind, zu berichten, als auch daß in der Literatur 2) diese Selbstverständlichkeit, über derartige Vorgänge zu berichten, als Besonderheit herausgestellt wird.

↓ Das kann man ja auch anders definieren  
und vielleicht sollte man das sogar!

- 
- 1) Leffson, Ulrich, Der Ausbau der unternehmerischen Rechenschaft durch vollständigen Kapitaldispositionsnachweis, in: Neue Betriebswirtschaft 1968, Heft 1, S. 1
  - 2) Bankmann, Jörg, Die Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers für eine Berichterstattung über wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, in WPg 1968, S. 90

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten Nr. 1/1953, Der Bestätigungsvermerk in bezug auf die Berichtspflicht über "Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schlusse des Geschäftsjahres eingetreten sind", in: WPg 1953, S. 16

### 31 Die Verarbeitung der Beanstandungen

#### 31o Die Beseitigung der Beanstandungen

Hier sind nicht die Beseitigungen der Beanstandungen gemeint, die das Unternehmen selbst bereits von sich aus und vor der Feststellung durch den Abschlußprüfer durchgeführt hat (Umbuchungen, Stornierungen, Ergänzungen u.a.), sondern jene, die auf Veranlassung des Abschlußprüfers erfolgen.

Beseitigt das geprüfte Unternehmen die Beanstandungen vor Abschluß der Prüfung, so ist für eine Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes kein Raum 1), da für die Erteilung des Bestätigungsvermerkes das abschließende Ergebnis der Prüfung maßgebend ist.

Wenn dennoch in der Testaterteilungspraxis durch Abgabe eines eingeschränkten Bestätigungsvermerkes auf beseitigte Beanstandungen wie im nachfolgenden Beispiel hingewiesen wurde,

"..., daß wesentliche Buchungsrückstände und Umbuchungen ...vorlagen . ..." 2)

so kann das unseres Erachtens nur den Grund haben, daß dem Abschlußprüfer nicht gesichert zu sein scheint, ob auch durch die beseitigten Abweichungen sämtliche Beanstandungen der vorgefundenen Art behoben worden sind und damit immer noch nicht prüfbare Prüffelder vorliegen. 3) In diesem Fall hätten auch wir eine Einschränkung des Testats erwartet.

Dann allerdings, wenn durch das Aufheben der Buchungsrückstände die materielle Richtigkeit hergestellt wird, erübrigt sich unseres Erachtens ein Hinweis im Testat auf den ursprünglich vorgelegenen Mangel.

- 
- 1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 219

Wenngleich die Beanstandungen damit keine Relevanz mehr für die Urteilsabgabe haben, so ist in diesen Fällen zu untersuchen, ob derartige Schwächen nicht zu den berichtspflichtigen Feststellungen zählen, die in den Prüfungsbericht aufzunehmen sind.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 2/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 215

- 2) Vereinigte Bausparkasse Aktiengesellschaft, Bremen, Jahresabschluß 1970, in: BA 48/1972, S. 16
- 3) vgl. Abschnitt 3111123 dieser Arbeit

### 311 Die Gewichtung der Beanstandungen

#### 311a Die bisherigen Maßstäbe für die Beurteilung der Schwere der Beanstandungen

##### 311aa Das intersubjektiv schwer nachprüfbare "pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers"

Die zur Urteilsbildung erforderliche Untersuchung der Schwere der festgestellten und nicht beseitigten Beanstandungen wird in dem anschließenden Beurteilungsprozeß vorgenommen 1).

Es wäre unbefriedigend, wenn jeweils nur festgestellt würde, ob eine Abweichung oder ein nicht prüfbares Prüffeld und welcher Normenverstoß in welcher Abweichungserscheinungsform vorliegt. Im Hinblick auf die durch den Prüfer vorzunehmende Beurteilung der festgestellten Beanstandungen ist es erforderlich, daß der Vergleichsprozeß auch Aussagen über die Auswirkung der festgestellten Abweichungen bzw. des nicht prüfbaren Prüffeldes liefert.

Der Prüfer wird daher versuchen, die Beanstandungen zu messen und das Meßergebnis seiner Urteilsbildung zugrunde zu legen, denn die Informationsempfänger erwarten durch das zu veröffentlichende Prüfungsergebnis zu erfahren, in welchem Ausmaß die Ordnungsmäßigkeit von Dokumentation und Rechenschaftslegung verletzt wurde.

Daraus folgt die Aufgabe, die vorgefundenen Beanstandungen zu gewichten. 2)

Kommt der Prüfer am Ende seines Gewichtungsprozesses zu dem Ergebnis, daß eine wesentliche Beanstandung (= Einwendung) vorliegt, so muß dies mindestens zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerkes führen. Muß die Einwendung ihrerseits als schwerwiegende Einwendung angesehen werden, so muß der Bestätigungsvermerk versagt werden.

---

1) Loitlsberger, Erich, Treuhand- und Revisionswesen, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, Stuttgart 1966, S. 69

#### 2) andere Ansicht:

Buttmann schlägt vor, auf eine Gewichtung überhaupt zu verzichten und vielmehr die vorgefundenen Mängel lediglich aufzuführen.

Buttmann, Ekkehard, Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers nach der Aktienrechtsnovelle vom 19.9.1931, Diss. Göttingen 1935, S. 48

Fischer-Winkelmann hält die Suche nach Kriterien, nach denen die Schwere von Fehlern zu beurteilen ist, für die gleichgültigste Frage der Welt.

Fischer-Winkelmann, Wolf F., Grundlagen und Probleme neuer Ansätze in der Lehre vom Prüfungswesen, Kritische Vorbemerkungen zu einer (empirischen) Theorie der Prüfung, Diss. Augsburg 1972, S. 803

Es ist in das pflichtgemäße Ermessen des Abschlußprüfers gestellt, Gewicht und Bedeutung der Beanstandungen zu bestimmen 1).

Nun wird einerseits beklagt, daß insbesondere wegen der verschiedenartigen Umstände eines jeden Falles es unmöglich sei, Regeln über pflichtgemäßes Ermessen bei der Beurteilung vorgefundener Beanstandungen aufzustellen 2), so daß damit eine intersubjektive Nachprüfbarkeit der Urteilsfindung nicht möglich wäre.

- 
- 1) Berg, Karl, Der Prüfungsvermerk des Bilanzprüfers, in: WP 1932, S. 270

vgl. auch

Borger, Ulrich, Die Anforderungen der Gegenwart an den Wirtschaftsprüfer, Diss., München 1950, S. 54

Karoli, Richard und Tomfohrde, Klaus, Zweifelsfragen zum Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluß nach neuem Aktienrecht, in: WPg 1967, S. 171

Stolz, Jürgen, Das Ermessen des Abschlussprüfers bei der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes, Diss. München 1970, S. 48 ff

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 218

- 2) Kalveram, Wilhelm, a.a.O., S. 432

vgl. auch

Wanieck, Otto, a.a.O., S. 294

Cranstoun, William D., In welchem Umfang kann die Praxis des Prüfungswesens durch Richtlinien und Normen geregelt werden?, in: WT 1938, S. 335

Arndt, Peter, Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk, Diss. München 1959, S. 27

Kürschner, Hans, "Nach pflichtmäßiger Prüfung...", Verpflichtungs-Grad und Umfang dieser einleitenden Erklärung des Bestätigungsvermerkes, in: WPg 1960, S. 263

Rebensburg, Hans-Martin, a.a.O., S. 31

Schwarz, Max, a.a.O., S. 106

Schäfer, Wolf, Die Rechenschaftsberichte nach den Vorschriften der Securities and Exchange Commission, Bd. 5 der Schriftenreihe des Institut für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970, S. 34

Andererseits würde die Vorstellung, das pflichtgemäße Ermessen der Abschlußprüfer werde objektiv bestimmt durch die Berufsauffassung, d.h. durch die Grundsätze der Berufsausübung, wie sie sich im Prüfwesen entwickelt haben 1) eine intersubjektive Nachprüfbarkeit der Urteilsfindung nur dann erreichen, wenn die Berufsauffassung zu eindeutigen, jedemmann bekannten oder zugänglichen Regeln geführt hätte.

Die Berufsorganisation, das Institut der Wirtschaftsprüfer e.V., hat seinerseits bisher dem Wirtschaftsprüfer aber keine Hilfe für die Gewichtung von Beanstandungen gegeben.

Wie noch zu zeigen sein wird, läßt die Testatserstellungspraxis keine einheitlichen Grundsätze erkennen. Solange aber Ermessensentscheidungen möglich sind, können stets am Jahresabschluß interessierte geschädigt werden 2). Der Maßstab des pflichtgemäßen Ermessens erschwert die intersubjektive Nachprüfbarkeit erheblich, den "trotz des Bemühens der Prüfer, zu konkreten Urteilen zu kommen, ist es möglich, daß infolge der Subjektivität der Urteilsbildung zwei Prüfer bei gleichem Sachverhalt zu unterschiedlichen Urteilen gelangen." 3)

Auch Pougin 4) behauptet in diesem Zusammenhang, daß der Maßstab des pflichtgemäßen Ermessens für die Abschlußprüfung eine Gefahr des heillosen Relativismus bedeuten könne.

- 
- 1) Bussmann, Karl, F., Betreuung und Prüfung der Unternehmung, Wiesbaden 1960, S. 88

vgl. auch

Spieth, Eberhard, Vergleichende Gegenüberstellung und Wertung der wichtigsten Abschlußprüfungshandlungen in der amerikanischen und der deutschen Wirtschaftsprüferarbeit, Düsseldorf 1962, S. 22

- 2) Brede, Belmut, Sind die Ermessensspielräume bei der Bilanzierung und Prüfung von Rückstellungen einschränkbar?, in: DB 1972, S. 985

- 3) Loitlsberger, Erich, Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 81

vgl. auch

Stägmeyr, Erhart L.W., Das Revisionswesen in angelsächsischen Ländern, Diss. München 1962, S. 125

Coenenberg, Adolf Gerhard, Beurteilungskriterien unternehmungsexterner Informationssysteme, in: Management Informationssysteme, eine Herausforderung an Forschung und Entwicklung, hg. von Grochla, Erwin, und Szyferski, Norbert, Wiesbaden 1972, S. 746

- 4) Pougin, Erwin, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung in USA und Deutschland, in: WPg 1960, S. 4



Diese Gefahr wird auch nicht dadurch behoben, wenn man wie Kühn 1) versucht, mit Hilfe des Begriffes "Billigkeit" die Grenzen des pflichtgemäßen Ermessens für den Abschlußprüfer aufzuzeigen. Billig ist nach seiner Auffassung eine Ermessensentscheidung dann, wenn sie für den Betroffenen (in unserem Fall somit für den Outsider) in dem Sinne gerecht ist, daß sie für ihn bei Berücksichtigung der ihm obliegenden Verpflichtung keine den Umständen nach unangemessene Zumutung darstellt.

Ob durch eine derartige "Hilfe" die intersubjektive Nachprüfbarkeit erhöht wird, erscheint uns äußerst bedenklich. Wir glauben vielmehr, daß Ermessen in diesem Zusammenhang unzureichend genau nachprüfbar ist.

Diese Aussage wird nicht zuletzt dadurch gestützt, daß ein Gericht bei Ermessensentscheidungen auch grundsätzlich nur nachprüfen darf, ob die Urteilsabgabe durch den Abschlußprüfer rechtswidrig ist, weil die Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht worden ist.

Will man diese Gefahr abwenden, so muß der Maßstab "pflichtgemäßes Ermessen" für die Beurteilung der Schwere vorhandener Beanstandungen aufgegeben werden.

Wie im nachfolgenden noch gezeigt wird, bestätigt die Testatserteilungspraxis leider, daß von den Abschlußprüfern oft "pflichtgemäßes Ermessen" mit "freiem Ermessen" verwechselt wurde.

Der Kritiker wird gegen diesen Vorwurf des freien Ermessens einwenden, daß die geprüfte Unternehmung doch lediglich - wie im Fachgutachten 2) auch ausdrücklich hervorgehoben - den vorhandenen Ermessensspielraum genutzt habe.

Dem kann mit vielen Testatsbeispielen widersprochen werden, da in der Regel eine einseitige Ausübung des Ermessensspielraums vorliegt.

Da einerseits nur dann, wenn überhaupt Ermessensspielräume vorliegen, auch Interessen einseitig berücksichtigt werden können, und wir andererseits weiter oben bereits dargelegt haben, daß der Abschlußprüfer kein Interessenausgleicher sein darf, sollte dieser Maßstab auch aus diesem Grunde für die Bewertung der Schwere vorhandener Beanstandungen gemieden werden.

---

1) Kühn, Rolf, Abgabenordnung, 8. neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1966, Anmerkung 1 zu § 2 StAnpG

2) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Institutes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 218

vgl. auch

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, Tz 1

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 8



Der Hinweis, daß das pflichtgemäße Ermessen nur solange als Maßstab herangezogen werden sollte, wie kein objektiver Maßstab für die Bedeutung der Fehlerart gefunden sei 1), verdeutlicht ebenso den Wunsch, jenen Maßstab "pflichtgemäßes Ermessen" sobald wie möglich durch einen brauchbareren zu ersetzen, wie die von Hövermann 2) vorgetragene allgemein formulierte Forderung, den Ermessenseinfluß des Abschlußprüfers durch Prüfredeln zu verringern, um dadurch die Prüfkaktivitäten zu objektivieren.

Im nachfolgenden wird gezeigt, wie ein solcher praktikabler Maßstab für die Gewichtung vorgefundener Beanstandungen aussehen könnte.

- 
- 1) Elmendorff, Karl, Anwendbarkeit von Zufallsstichproben bei der Abschlußprüfung, Diss. Düsseldorf 1962, S. 38
  - 2) Hövermann, Klaus, Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 479

vgl. auch

Niehus, R. J., "Materiality" ("Wesentlichkeit") - Ein Grundsatz der Rechnungslegung auch im deutschen Handelsrecht?  
in: WPg 1981, S. 14

31101 Die intersubjektiv nachprüfbaren, für die Urteilsfindung allerdings nur bedingt brauchbaren Gewichtungsvorschläge

Da bisher kein Vorschlag für die Gewichtung qualitativer Abweichungen vorliegt, der zwischen reinen qualitativen Abweichungen und qualitativen mit quantitativen Auswirkungen und solchen qualitativen Abweichungen unterscheidet, die nicht prüfbare Prüffelder anzeigen und damit mögliche quantitative Auswirkungen auf die Struktur und/oder das Ergebnis nicht ausschließen, sind sämtliche bisher vorliegenden Vorschläge zur Gewichtung festgestellter qualitativer Abweichungen für die Urteilsfindung nur bedingt brauchbar.

Dies trifft zunächst auf den Vorschlag zu, bei dem die "Schwere" der qualitativen Abweichungen beim Überschreiten eines festgelegten einheitlichen Prozentsatzes 1 ) auf die zu untersuchende Grundgesamtheit (pauschale Methode) gegeben sein soll.

Dennoch kann ein solcher Gewichtungsvorschlag für die Entscheidung, wann reine qualitative Abweichungen in den Prüfungsbericht gehören, ein durchaus brauchbarer Maßstab sein, nicht zuletzt wegen der günstigen statistischen Bedingungen 2 ), so daß man derartige oft recht umfangreiche Beurteilungsvorgänge ohne Schwierigkeiten auch dem Computer übertragen kann 3 ) und heute bereits überträgt.

Ebenfalls lediglich zur Gewichtung der reinen qualitativen Abweichungen für die Fragen, wann derartige festgestellte Abweichungen im Prüfungsbericht aufgeführt werden sollten, eignet sich auch das von Mackenzie 4 ) vorgeschlagene Gewichtungsverfahren der differenzierenden Methode. Nach ihm könnten etwa für verschiedene reine qualitative Abweichungsarten unterschiedliche Prozentsätze festgelegt werden, die, falls sie überschritten werden, bestimmte Urteile bedingen.

- Ty
- 
- 1) Vance, Lawrence, L.; Netter, John, Statistical Sampling for Auditors and Accountants, 2. Auflage, New York und London 1961, S. 36
  - 2) Loitsberger, Erich, Treuhand- und Revisionswesen, a.a.O., S. 81
  - 3) Sieben, Günther und Bretzke, Wolf-R., "Zur Frage der Automatisierbarkeit von Beurteilungsprozessen bei der Jahresabschlußprüfung", in: WPg 1972, S. 321 ff
  - 4) Mackenzie, H. C., Statistical Sampling in Accountancy, in: The Accountant 1958, S. 524

Weder bei der Gewichtung der Abweichungen für die Testatserteilung noch bei der Gewichtung der Abweichungen der in den Prüfungsbericht aufzunehmenden Mängel erscheint uns der Gewichtungsvorschlag von Kolarik 1) geeignet zu sein. Sein Vorschlag, die reinen qualitativen Abweichungen dadurch zu quantifizieren, daß generell bei Fehlern die ihnen zugrunde liegenden quantitativen Sachverhalte herangezogen werden (z. B. bei der Verbuchung eines Geschäftsvorfalles ohne Beleg der verbuchte Betrag oder ein nicht auffindbarer Beleg mit dem Betrag, der voraussichtlich auf ihm steht), würde zu unbilligen Ergebnissen führen, wie auch die nachfolgenden Beispiele noch verdeutlichen werden.

Es erscheint uns unangemessen, wenn etwa auf zwei internen Buchungsbelegen, auf denen jeweils eine zweite Unterschrift fehlt, die Abweichung des einen Belegs das 500-fache Gewicht erhält, nur weil der zu buchende Betrag 500 mal größer war als auf dem zweiten beanstandeten Beleg.

Zu einem entsprechenden Ergebnis käme man auch, wenn etwa die Angaben des Buchungszeitpunktes auf den beiden Belegen fehlen würden.

---

1) Kolarik, Franz Gerhard, Die Buchführung als Allokationsproblem von heterograden Wahrscheinlichkeitsstichproben, Diss. Wien 1964, S. 40

3111 Der sich aus dem Zweck des Bestätigungsvermerkes ergebende Maßstab für die Schwere der Beanstandungen

### 3111a Die Vorgehensweise

Wesentlich sind solche Tatsachen, die für eine ausreichende Information des Informationsempfängers von Bedeutung sind 1).

Da der Wert einer Information ausschließlich am Ziel gemessen werden kann, für dessen Erreichung die Information erforderlich ist, kann eine Information über Beanstandungen nur dann wesentlich sein, wenn sie beim Empfänger der Information ein mögliches Handeln bewirken könnte. 2)

Da sich ein mögliches Handeln letztlich aus dem Hinweis auf eine falsch dargestellte Vermögens- oder Ertragslage ergeben könnte, sollen diese Parameter als Maßstab für die Schwere der Beanstandungen herangezogen werden 3).

- 
- 1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 1/1970 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung über Abschlußprüfungen, in: Sonderdruck der Zeitschrift WPg, S. 15

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 2/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 214

- 2) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze..., a.a.O., S. 58

vgl. auch

Grady, Paul, Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, American Institute of Certified Public Accountants, (Hrsg.), Accounting Research Study No. 7, New York 1965, S. 39

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 217

- 3) Eine andere Ansicht vertritt Weber, der auch Ordnungswidrigkeiten, die weder die Vermögens- noch die Ertragslage beeinflussen, beim Überschreiten einer gewissen Größenordnung für Einwendungen hält, die ins Testat aufzunehmen sind.

Weber, Klaus-Dieter, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Bösel 1967, S. 25

Wie wir oben 1) dargestellt haben, lassen sich sämtliche qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen entweder in Strukturabweichungen der Bilanz bzw. der Gewinn- und Verlustrechnung oder in Ergebnisabweichungen klassifizieren.

Obwohl Strukturabweichungen und Ergebnisabweichungen ein unterschiedliches Gewicht haben, läßt sich dennoch in beiden Fällen die Schwere der einzelnen Abweichungen an den jeweiligen quantitativen Auswirkungen messen; es wird lediglich für die verschiedenen Abweichungen eine unterschiedliche Bezugsbasis vorzuschlagen sein.

Bislang wurde in der hierzu vorhandenen Literatur 2) ein derartiges Vorgehen angedeutet, ohne jedoch eine Beziehung zwischen den unterschiedlichen Beanstandungen und den möglichen Bezugsbasen Kapitalstruktur, Bilanzsumme, Eigenkapital, Jahresüberschuß u.a. für diese Beanstandungen herzustellen.

Forster 3) beklagt die Unmöglichkeit, eine allgemeine Aussage darüber machen zu können, welchen der vorgesehenen Bezugsbasen im Einzelfall Relevanz zukommt.

---

1) vgl. Abschnitt 3o dieser Arbeit

2) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167 TZ 48

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Düsseldorf 1968, S. 758

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 88o

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 21o

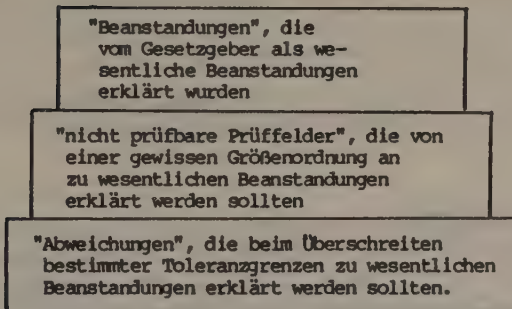
Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 217

3) Forster, Karl Heinz, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berichterstattung und die Erteilung von Bestätigungsvermerken, - Zu drei Entwürfen der Neufassung oder Stellungnahmen des HFA -, in: WPg 1977, S. 7

Da für jene Beanstandungen, die wegen der besonderen Bedeutung vom Gesetzgeber als wesentliche Beanstandungen bestimmt wurden, ein Gewichtungsvorschlag entfallen kann, muß lediglich noch eine weitere Toleranzgrenze für die verbleibende, in unserer Systematik weiter oben dargestellte Beanstandungsart "nicht prüfbares Prüffeld" aufgezeigt werden.

Ingesamt lassen sich damit die drei benötigten Gewichtungsvarianten wie folgt darstellen:

Abbildung 12





31111 Die wesentlichen Einzelbeanstandungen

31111o Die qualitativen Abweichungen mit  
quantitativen Auswirkungen auf die  
Struktur und das Ergebnis

31111oo Die vorgeschlagene Toleranzgrenze

Das Gewicht der qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis ist um so "schwerer", je größer die durch sie bewirkten, in Geldeinheiten gemessenen Soll-Ist-Abweichungen sind. Für eine Definition dessen, was "wesentlich" ist, bleibt damit lediglich die Vorgabe einer sinnvollen Toleranzgrenze.

Beim Überschreiten dieser Grenze läge eine wesentliche, beim Unterschreiten eine unwesentliche Einzelbeanstandung vor.

Die Suche nach einer geeigneten Toleranzgrenze sollten die für die aktienrechtliche Rechnungslegung verfaßten Gesetze ermöglichen.

Leider fehlt in den meisten Quellen jedoch eine konkrete Angabe, die als Toleranzgrenze für "wesentlich" brauchbar wäre. 1)

- 
- 1) Für den "möglichst sicheren Einblick in die Vermögens- und Ertragslage" (§ 149 AktG), die "Vorgänge von besonderer Bedeutung" (§ 160 Abs. 1 AktG), die "Abweichungen, die die Entwicklung des Unternehmens" (§ 166 AktG) oder seine "Darstellung im Jahresabschluß wesentlich beeinträchtigen" (§ 256 Abs. 4 AktG), die "wesentlichen Unterbewertungen" (§ 258 AktG), die "wesentliche andere Beurteilung" nach § 313 AktG, die für die Darstellung der Vermögens- und Ertragslage des Konzerns geringe Bedeutung eines Konzernunternehmens" (§ 329 AktG) oder die "wesentliche Abweichungen gegenüber dem vorjährigen Konzernabschluß" (§ 334 AktG) sollten entsprechende Toleranzgrenzen zur Erhöhung der intersubjektiven Nachprüfbarkeit vorgegeben werden, wie bei den hier zu gewichtenden Beanstandungen.

Lediglich in § 160 Abs. 2 Satz 5 AktG wird verlangt, daß die Auswirkungen von Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen auf das Jahresergebnis anzugeben sind, wenn ein Jahresüberschuß oder Jahresfehlbetrag ausgewiesen wird, der um mehr als 10 % unter oder über dem Betrag liegt, der ohne die Änderung auszuweisen wäre und wenn der Wert der Änderungen 0,5 % der Grundkapitals übersteigt.

Mit dieser gesetzlichen Vorschrift sind jedoch nicht Abweichungen generell, sondern lediglich Abweichungen, die sich durch Änderungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden einschließlich der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder Wertberichtigungen ergeben haben, angesprochen.

Es handelt sich somit um eine Untergruppe jener Gruppe von Abweichungen (qualifizierte Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis) für die wir hier eine Toleranzgrenze suchen.

Frey 1) und Voß 2) haben diese Toleranzgrenze z. B. auf § 258 AktG (wesentliche Unterbewertungen) analog angewendet.

- 
- 1) Frey, Günther, Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung gem. §§ 258 ff AktG, in: WFG 1966, S. 633 - 641
  - 2) Voß, Heinrich, Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung gem. §§ 258 ff AktG, in: Betriebswirtschaftliche Information, Entscheidung und Kontrolle, Festschrift für Hans Münstermann, hg. von Busse von Colbe, Walter und Sieben, Günter, Wiesbaden 1969, S. 443 - 473

Die analoge Anwendung der im § 160 Abs. 2 Satz 5 AktG vorgegebenen Toleranzgrenze auf wesentliche Unterbewertungen (§ 258 AktG) wird in der Literatur inzwischen als brauchbare Quantifizierung anerkannt.

vgl. auch

Claussen, Carsten P., Sinngehalt und Ausformung der Sonderprüfung wegen Unterbewertung, in: Wirtschaftsfragen der Gegenwart, Festschrift für Carl Hans Barz, Berlin - New York 1974, S. 333

Kruse, Jörg, Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung, Berlin 1972, S. 23 ff

Es fragt sich, ob die in § 160 Abs. 2 Satz 5 AktG für spezielle Abweichungen gezogene Grenze nicht auch analog auf die hier zu gewichtenden Einzelbeanstandungen angewendet werden kann 1). Die für spezielle Abweichungen gezogene Grenze verfolgt allerdings lediglich den begrenzten Zweck der Beeinflussung des Jahresergebnisses durch bilanzpolitische Maßnahmen 2).

Berücksichtigen auch wir bei der Festsetzung der Toleranzgrenze für wesentliche Beanstandungen den Zweck, so scheint die Toleranzgrenze gegenüber der in § 160 Abs. 2, Satz 5 AktG vorgegebenen erheblich ausgedehnt werden zu müssen.

Nach dem neuen Körperschaftsteuergesetz beträgt die Ausschüttungsbelastung mit Körperschaftsteuer allein 36 %.

Zur gesamten Ausschüttungsbelastung gehört daneben noch die Gewerbeertragsteuer.

Da für die einzelnen Gemeinden in der Bundesrepublik recht unterschiedliche Hebesätze gelten, die zwischen 150 und 650 % schwanken, kann für diesen Teil der Belastung kein einheitlicher Belastungsprozentsatz, sondern lediglich eine Bandbreite von etwa 5 bis 15 % angegeben werden.

Wenn sich somit die gesamte Ausschüttungsbelastung zwischen 41 und 51 % ergibt, verbleiben als maximal ausschüttbare Quote lediglich 59 bis 49 %.

Zur Erhöhung der Dividendenausschüttung um 1 % des Kapitals ist somit ein Betrag mit Auswirkungen auf das Ergebnis vor Steuern in Höhe von rd. 2 % des Kapitals erforderlich.

Abweichungen mit Ergebnisauswirkungen in Höhe von 2 % des Kapitals sollten unserer Meinung nach deshalb die Toleranzgrenze anzeigen, an der aus Beanstandungen wesentliche Beanstandungen werden.

---

1) vgl. auch

Leffson, Ulrich, und Bönkhoff, Franz. J., Zu Materiality - Entscheidungen bei Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1982, S. 394 ff

2) Andere Ansicht:

Nach Kropff ist der Zweck der Vorschrift nicht ganz eindeutig.

Geissler, Ernst; Hefermehl, Wolfgang; Eckhardt, Ulrich; Kropff, Bruno, Aktiengesetz, Kommentar, München 1973, § 160, TZ 48

Die Beziehung der ergebniswirksamen Abweichung auf das Kapital hat zwar zur Folge, daß sich für Unternehmen gleicher Branche mit unterschiedlich hoher Kapitalausstattung unterschiedliche Toleranzgrenzen ergeben.

Da jedoch offensichtlich eine Korrelation besteht zwischen Größe des Unternehmens und Toleranzgrenze der quantitativen Auswirkungen vorgefundener Beanstandungen <sup>1)</sup>, kann ein solcher Vorschlag durchaus als billig angesehen werden.

Die Beziehung der ergebniswirksamen Abweichungen auf das Kapital hat darüber hinaus zur Folge, daß sich für Unternehmen verschiedener Branchen mit gleich hoher Kapitalausstattung gleiche Toleranzgrenzen ergeben.

Wenn man allein die zu den zwei Blöcken aggregierten Unternehmen, produzierendes Gewerbe einerseits und Handel andererseits mit ihren recht unterschiedlichen Kapitalausstattungen betrachtet, so kann zunächst der Wunsch entstehen, diese Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals für die einzelnen Branchen zu modifizieren.

Berücksichtigt man allerdings den unterschiedlichen Grad der Erwartungswerte in den Jahresabschlüssen des produzierenden Gewerbes gegenüber denen des Handels, so kann auch die nicht modifizierte Toleranzgrenze als billig angesehen werden.

- 
- 1) Pouglin weist auch darauf hin, daß man einen Fehler von DM 5.000,— bei einem Gewinn von DM 500.000,— durchaus unberücksichtigt lassen könne, während dies bei einem Gewinn von DM 50.000,— nicht mehr möglich sei.

Pouglin, Erwin, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung..., a.a.O., S. 4

Der BFH bezeichnete eine Buchführung eines Unternehmens als ordnungsgemäß, obwohl bei diesem Unternehmen zuvor ein nicht gebuchter Geschäftsvorfall in Höhe von DM 4.320,— bei einem Geschäftsumsatz von 1 Mio DM festgestellt worden war.

BFH-Urteil vom 27. März 1952, in: BStBl III 1952, S. 122

Im nachfolgenden soll untersucht werden, wie sich die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze von 2 % des Grundkapitals für qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf das Ergebnis zu jener Grenze verhält, bei der der Abschlußprüfer sich bislang veranlaßt fühlte, als Konsequenz auf vorgefundene Beanstandungen die Einschränkung des Bestätigungsvermerkes vorzunehmen.

### 3111101 Die zu hohen Aktivpostenansätze

Qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis in der Erscheinungsform eines zu hohen Aktivpostenansatzes haben in der Vergangenheit bereits zu zahlreichen Testatseinschränkungen geführt.

In den nachfolgenden Beispielen wurde das Testat eingeschränkt, weil durch die Nichtbeachtung der ordnungsgemäßen Periodenabgrenzung das Sachanlagevermögen überhöht angesetzt wurde.

"..., daß Abschreibungen auf die...Anlagenzugänge...unterblieben sind." 1)

"...halten wir...größere Abschreibungen auf das Anlagevermögen für unvermeidbar." 2)

"... . Bei der Bewertung des Vermögens ist der im Jahre 1966 gefaßte Beschluß zur Stilllegung des Produktionsbetriebes noch nicht berücksichtigt worden." 3)

"..., daß...Abschreibungen auf sonstige Grundstücke in nicht ausreichender Höhe gebildet worden sind." 4)

"..., daß der Wertansatz des Anlagevermögens nur bei ausreichender Verbesserung der Ertragslage...vertreten werden kann." 5)

---

1) Persische Teppich Ges.AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 132/1952, S. 19

2) Erdölwerke Frisia Aktiengesellschaft, Emden, Jahresabschluß 1964, in: BA 199/1965, S. 7

3) Gebrüder Roeder Aktiengesellschaft, Darmstadt, Jahresabschluß 1965, in: BA 98/1966, S. 16

4) Norddeutsche Bausparkasse Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1969, in: BA 170/1970, S. 20

5) Heidelberger Straßen- und Bergbahnen Aktiengesellschaft, Heidelberg, Jahresabschluß 1970, in: BA 277/1971, S. 25



Lediglich aus den beiden nachfolgenden Testatsveröffentlichungen zum beanstandeten Sachanlagevermögen

"..., daß bei der späteren Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens eingetretene Buchverluste von rd. DM 400.000,—...noch nicht berücksichtigt sind..." 1)

".... daß...die Abschreibungen um DM 299.752,86 zu niedrig angesetzt ist." 2)

können die quantitativen Auswirkungen der Abweichungen auf das Ergebnis unmittelbar abgelesen werden.

Beide Ergebnisauswirkungen sind erheblich größer als die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze von 2 % des Grundkapitals.

Es muß leider davon ausgegangen werden, daß in zahlreichen Fällen festgestellte Soll-Ist-Abweichungen mit exakt bezifferbaren quantitativen Auswirkungen auf das Ergebnis in der Erscheinungsform unzureichender Abschreibungen selbst in der Größenordnung dieser letzten beiden Beispiele nicht zu Testatseinschränkungen geführt haben. Diese Fälle werden jedoch der Öffentlichkeit in der Regel nicht bekannt.

Eine der wenigen Ausnahmen bildet der Konkurs der Siemens Glas AG im Jahre 1957.

In den unmittelbar vor dem Konkurs liegenden Jahren kompensierte die Siemens Glas AG die äußerst schlechte Ertragslage durch Reduzierung der Abschreibungssätze von durchschnittlich 12 % auf 7 %. 3)

Obwohl kein deutlicher dieser Ertragslage entsprechender Hinweis im Geschäftsbericht der geprüften Gesellschaft vorhanden war, erfolgte keine Einschränkung des Testates.

---

1) Deutsche Bergin AG, Mannheim, Jahresabschluß 1951, in: BA 58/1955, S. 12

2) Wohnhaus Gesellschaft Äußere Prinzregentstraße AG, München, Jahresabschluß 1969, in: BA 31/1971, S. 15

3) o.V., Das Leid mit den stillen Reversen, in: Deutsche Zeitung vom 28.7.1957, S. 6

vgl. auch

o.V., War dieses Ende nötig? in: Handelsblatt vom 23.7.1957, S. 2

o.V., Die letzte HV der Siemens-Glas, in: Deutsche Zeitung vom 25.7.1957, S. 5



Selbst für einen Externen selten zu erkennende unzulässige Aktivierungen von Werbekosten führten in der Vergangenheit niemals zu Testatseinschränkungen.

Allerdings gibt es Beispiele, bei denen auch ein Externer Mängel aus dem veröffentlichten Jahresabschluß erkennen kann, obwohl keine Testatseinschränkung erfolgte.

Z. B. kann auch ein Externer aus einem 1952 veröffentlichten Jahresabschluß 1) entnehmen, daß Anlaufkosten aktiviert wurden, was zu keinerlei Konsequenzen im Testat führte.

---

1) Pittler, Maschinenfabrik AG, Langen, Jahresabschluß 1950, in:  
BA 147/1952, S. 16

Wegen eines zu hoch angesetzten Finanzanlagevermögens hat es in der Vergangenheit die nachfolgenden Testats einschränkungen gegeben

"... . Der Wertansatz der Wertpapiere geschah ohne Wertberichtigung." 1)

"..., daß die Vermögensabgabeschuld der Organgesellschaften mit einem Gegenwartswert von DM 135.974,— bzw. einem Ablösungswert von DM 83.358,— beim Buchwert der Beteiligungen noch nicht berücksichtigt ist." 2)

"..., daß der Wertansatz der Beteiligungen u. U. überhöht ist." 3)

"..., daß der Ausweis von Beteiligungen und Forderungen eine zusätzliche Wertberichtigung von DM 3.325.000,— verlangt" 4)

"..., daß...für die Bewertung von Beteiligungen die actual value method angewendet wurde." 5)

"..., daß der Ansatz einer Beteiligung um mindestens 9,4 Mio DM über den Anschaffungskosten liegt." 6)

Aus den Testatsveröffentlichungen zu 2), 4) und 6) läßt sich ablesen, daß die quantitativen Auswirkungen der Abweichungen auf das Ergebnis in dem einen Fall über 10 % des Kapitals, in den anderen Fällen sogar erheblich darüber liegen.

Aus den verbleibenden drei Testatsdarstellungen kann der Informationsempfänger die quantitativen Auswirkungen der Abweichungen nicht erkennen.

---

1) Kurhaus AG, Alexanderbad, Jahresabschluß 1948, in: BA 149/1951, S. 12

2) Deutsche Textil AG West, Altenstadt, Jahresabschluß 1953, in: BA 12/1955, S. 9

3) Dr. Hugo Remmler AG, Hamburg, Jahresabschluß 1958, in: BA 7/1960, S. 13

4) Erbacher Tuchfabrik AG, Erbach, Jahresabschluß 1964, in: BA 229/1967, S. 18

5) DOAG Warenhandels-Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 173/1978, S. 20

6) Wasag Chemie AG, Essen, Jahresabschluß 1981, in: BA 243/1982, S. 47

Mitunter sind die quantitativen Auswirkungen der Abweichungen zum überhöht angesetzten Finanzanlagevermögen nicht direkt aus dem Testat und dem dazugehörenden Jahresabschluß zu ersehen, wie das nachfolgende Beispiel zeigt.

"..., daß der Wertansatz der Beteiligung...überhöht ist." 1)

Abschätzen kann man sie jedoch aus vorausgegangenen Testaten 2) und aus Kommentaren 3) dazu. Die Auswirkungen der Abweichungen auf das Ergebnis müssen auch hier bei über 10 % des Kapitals gelegen haben.

---

1) Boswau & Knauer, Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1965, in: BA 245/1966, S. 8

2) Boswau & Knauer, Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1963 und 1964, in: BA 212/1965, S. 11

3) o.V., Boswau & Knauer und der Wirtschaftsprüfer, in: Handelsblatt vom 21. November 1963, S. 6

vgl. auch

o.V., Der Abschlußprüfer hatte den Prüfungsauftrag weitergegeben, in: Frankfurter Allgemeine vom 20./21. November 1963, S. 11

Ringleb, Günther, Der Fall Boswau & Knauer im Lichte des Prüfungsberichtes, in: Handelsblatt vom 15./16. Oktober 1965, S. 12

Wegen Nichtbeachtung des Anschaffungswertprinzips beim Bilanzansatz der Vorräte wurde in den nachfolgenden Fällen

"..., daß die in der Bilanz eingesetzten Vorratsbestände von rund DM 9,5 Millionen mit 2,84 % über den Anschaffungswerten (jedoch noch unter den Tageswerten) angesetzt sind." 1)

"..., daß die Wertansätze die Höchstwerte des § 133 AktG um etwa DM 45.000,— übersteigen... ." 2)

und wegen Verstoßes gegen das Realisationsprinzip beim gleichen Bilanzposten in dem nachfolgenden Fall

"...: Das...gehandhabte Verfahren der Abrechnung und Bilanzierung von langfristigen Aufträgen ist, soweit es das Geschäftsjahr betrifft, geändert worden, da bei dem bisherigen Verfahren die tatsächliche Lage der Gesellschaft nicht zutreffend zum Ausdruck kam." 3)

das Testat eingeschränkt.

Während aus den beiden ersten Testatsbeispielen ermittelt bzw. abgelesen werden kann, daß die Auswirkungen der Abweichungen auf das Ergebnis erheblich über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals liegen, läßt sich aus der dritten Einschränkung zum überhöhten Ansatz der Vorräte nur indirekt und unter Zuhilfenahme von Erfahrungswerten aus der Prüftätigkeit des Verfassers ableiten, daß die Auswirkungen der Abweichungen mit über 10 % des Kapitals angenommen werden können.

---

1) Kampnagel AG, Hamburg, Jahresabschluß 1951, in: BA 7/1953, S. 15

2) Hugo Oppenheim & Sohn Nachf. Berliner Privatbank Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1962, in: BA 176/1965, S. 13

3) Pintsch Bamag Aktiengesellschaft, Butzbach, Jahresabschluß 1967, in: BA 7/1969, S. 8

Bis 1966 einschließlich erfolgte in den Testaten kein Hinweis auf vorgenommene Teilgewinnungsrealisierungen bei langfristigen Fertigungsaufträgen; erst der Wechsel des Abschlußprüfers zum 31.12.1967 machte auf diese Besonderheit aufmerksam. Der abgewählte Abschlußprüfer hält allerdings auch unter Berücksichtigung der im Jahre 1968 bekanntgewordenen Fakten seine zu den vorangegangenen Jahresabschlüssen abgegebenen Testate für richtig.

vgl. auch

o.V., Pintsch Bamag kündigt Kapitalschnitt 10:1 an, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 18.12.1968, S. 14

o.V., Zwischen Pleite und Solvenz, in: Blick durch die Wirtschaft vom 8.1.1969, S. 5

Die wenigen nachfolgenden, der Öffentlichkeit allerdings nicht über das Testat bekanntgewordenen wesentlichen Beanstandungen dieser Abweichungserscheinungsformen sind sicher nicht repräsentativ.

Dennoch ist typisch, daß oft erst im Konkurszeitpunkt festgestellt wird, daß bilanzierte Warenbestände, wie bei der Mechanischen Weberei Fischan AG, überhaupt nicht vorhanden 1), bei Glögger und "mehr Wert" durch Fälschung von Inventuroriginalbelegen 2) oder, wie auch bei der Großeinkaufsverband Niedersachsen GmbH 3) erheblich zu hoch angesetzt waren.

---

1) o.V., Zu hohe Warenmengen eingesetzt, in: Handelsblatt vom 10. Mai 1958, S. 8

2) Zimmerer, Carl, Bilanzwahrheit und Bilanzlüge, Wiesbaden 1979, S. 88

o.V., Bei "mehr Wert" wurden "Verluste verdeckt und Gewinne produziert", Konkursverwalter berichtet von der ersten Gläubigerversammlung, in: Handelsblatt vom 15. November 1976, S. 5

3) o.V., Kritik an der Pflichtprüfung, in: Handelsblatt vom 5. Dezember 1960, S. 6

Wegen zu hoch angesetzter sonstiger Aktivposten erfolgte in den nachstehenden Beispielen eine Testatseinschränkung

"... Ansprüche auf Rückerstattung eines Teilbetriebes sind im Abschluß nicht berücksichtigt." 1)

"..., daß die Wertansätze für Forderungen an das Reich fiktiv sind." 2)

"..., daß gebotene Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Liefer- und Leistungsforderungen unterblieben..." 3)

"..., daß...eine Forderung in Höhe von DM 500.000,— nicht ausreichend wertberichtigt wurde." 4)

Die quantitativen Auswirkungen sind aus sämtlichen vier Veröffentlichungen nicht zu entnehmen.

Obwohl im vierten Beispiel der Umfang des beanstandeten Prüffeldes angegeben wurde, handelt es sich auch hier um eine für den Testats-empfänger unzureichende Information, da nicht angegeben wurde, in welcher Höhe die Forderung von DM 500.000,— noch wertüberichtigen ist.

---

1) Rohpappen-Fabrik Worms AG, Worms, Jahresabschluß 1948, in: BA 10/1951, S. 16

2) Bekleidungswerk AG vorm. Emil Köster AG, Jahresabschluß 1948, in: BA 166/1951, S. 11

3) GEWA Gemeinschafts Warenhaus Koblenz Aktiengesellschaft, Koblenz, Jahresabschluß 1975, in: BA 11/1977, S. 21

4) Albag Allgemeine Beteiligungs- und Bautreuhand Aktiengesellschaft, Köln, Jahresabschluß 1976, in: BA 31/1979, S. 22



In den folgenden Testatseinschränkungen wegen zu hoch angesetzter sonstiger Aktivposten liegen die quantitativen Auswirkungen der Abweichungen auf das Ergebnis - wie direkt bzw. indirekt aus der Urteilsdarstellung zu entnehmen ist - jeweils weit über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals.

"... . Die Kriegsschädenforderung in Höhe von RM 905.600,— ist nur mit einem Teilbetrag von RM 295.200,— wertberichtigt." 1)

"... mit der bei der Bewertung des Umlaufvermögens angemarkten Einschränkung... ." 2)

"..., daß in den sonstigen Forderungen...noch nicht anerkannte Ansprüche in Höhe von DM 116.029,— enthalten sind." 3)

"..., daß der Ausweis von Beteiligungen und Forderungen eine zusätzliche Wertberichtigung von DM 3.325.000,— verlangt." 4)

"..., daß...ein einmaliger Ertrag von DM 350.000,— aus der vollen Vereinnahmung einer Pachtvorauszahlung für 30 Jahre ausgewiesen wird..." 5)

"..., daß ein Buchgewinn von DM 991.665,— ausgewiesen wird, der nach unserer Auffassung am Bilanzstichtag noch nicht realisiert war." 6)

"..., daß die...sonstigen Vermögensgegenstände um DM 91.873,— niedriger anzusetzen sind..." 7)

- 
- 1) Lederer Braun AG, Nürnberg, Jahresabschluß 1948, in: BA 28/1951, S. 10
  - 2) Kohlenberg & Putz Seefischerei AG, Bremerhaven, Jahresabschluß 1948 in: BA 134/1951, S. 17
  - 3) Norddeutsche Chemie Fabrik in Harburg, Hamburg, Jahresabschluß 1963, in: BA 39/1965, S. 12
  - 4) Erbacher Tuchfabrik AG, Erbach, Jahresabschluß 1964, in: BA 229/1967, S. 18
  - 5) Alfred Schindler Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1967, in: BA 108/1968, S. 23
  - 6) Eisenbau Wyhlen Aktiengesellschaft, Wyhlen, Jahresabschluß 1974, in: BA 159/1975, S. 21
  - 7) Universal Eisen und Stahl AG, Neuss, Jahresabschluß 1975, in: BA 118/1976, S. 40

Bei den nachfolgenden Testatsbeispielen zu überhöhten sonstigen Aktivposten lassen sich die quantitativen Auswirkungen der Abweichungen auf das Ergebnis

"..., daß langfristige un- und unterverzinsliche Forderungen...von rund DM 4,21 Millionen zum Nominalwert angesetzt sind." 1)

"..., daß die...bei den Forderungspositionen vermerkten Teile des Sondervermögens grundsätzlich zu Nennwerten ausgewiesen werden." 2)

"..., daß...Einzelwertberichtigungen zu ungesicherten Forderungen an verbundene Unternehmen (annähernd 4,2 Mio DM)...nicht gebildet wurden." 3)

für einen Externen nur schätzungsweise ermitteln.

Es darf jedoch davon ausgegangen werden, daß in sämtlichen drei Fällen die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze - zum Teil sogar erheblich - überschritten wurde.

In dem nachfolgenden Testatsbeispiel wird allerdings deutlich, daß ein testierender Abschlußprüfer die Toleranzgrenze mitunter auch erheblich niedriger setzt.

"..., daß ein zu erwartender Forderungsausfall in Höhe von rund RM 18.000,— nicht berücksichtigt wurde." 4)

Der Abschlußprüfer schränkte in diesem speziellen Fall bereits bei einer Abweichung mit Ergebnisauswirkung in Höhe von 0,6 % des Kapitals ein.

---

1) Frankfurter Aufbau AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1952, in: BA 177/1953, S. 10

2) Wohnungsbaukreditanstalt des Landes Schleswig-Holstein, Kiel, Jahresabschluß 1971, in: BA 171/1972, S. 20

3) "Kaufmannshaus" Hamburg Grundstücks Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1976, in: BA 44/1978, S. 14

4) Biag-Bau- und Industrie AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 99/1952, S. 13

Auch beim Ansatz sonstiger Aktiva gibt es Beispiele wesentlicher Beanstandungen, die eine Konsequenz im Testat hätten erwarten lassen.

So wurden bei der Schieß AG 1968 Wertberichtigungen von 6 Mio DM unterlassen, um nach zwei dividendenlosen Jahren eine 5 %-ige Dividende ausschütten zu können. 1)

Bei der Vereinsbank Nürnberg wurde 1968 eine Wertberichtigung auf Hypothekenforderungen an die in Konkurs geratene Baufirma Freitag in Höhe von 15,8 Mio DM erforderlich (Kapital 20 Mio DM). In den Vorjahren waren Sonderabschreibungen für nicht notwendig erachtet worden. 2)

Schließlich wurde durch einen Abschlußprüfer auch dann noch ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt, als er hätte erkennen können, daß auf zu beurteilende Forderungen so gut wie keine Rückzahlungen erfolgten. 3)

Ob es sich bei aufgelösten stillen Rücklagen wirklich um die Auflösung stiller Rücklagen handelt, sollte von den Abschlußprüfern sehr viel kritischer beurteilt werden; man vergegenwärtige sich in diesem Zusammenhang nur den Fall der Agrob AG, München.

"Die Agrob hat nämlich die Betriebsgrundstücke der stillgelegten Werke..., die sie zu den erwünschten Konditionen nicht an Dritte hatte verkaufen können, an die neugegründete...übertragen.  
...Die neue Tochter hat für die erworbenen Grundstücke der Agrob, wie zu hören ist, effektiv nichts bezahlt, vielmehr besteht nunmehr eine Forderung der Agrob an sie in Höhe des Grundstücks-wertes." 4)

- 
- 1) o.V., Wer trägt die Verantwortung im Fall Schieß?, in: Frankfurter Allgemeine vom 6. August 1970, S. 12

vgl. auch

o.V., Die Schieß-Aktionäre vertrauen der jungen Vorstands-Mannschaft, in: Handelsblatt vom 10. August 1970, S. 7

- 2) o.V., Folgerungen aus dem Freitag Konkurs, in: Handelsblatt vom 29. Mai 1968, S. 9

vgl. auch

o.V., Tatwaffe Bilanz - mit Hilfe des Gesetzes, in: Der Spiegel Nr. 32/1971, S. 44

- 3) Hesse, J., Gegen Bilanzdelikte ist bis heute noch kein Wunderkraut gewachsen, in: Handelsblatt vom 17. Dezember 1974, S. 10

- 4) GM., Übernimmt sich die Agrob mit dem Wessel-Engagement?, in: Frankfurter Allgemeine vom 23. Juli 1979, S. 11

Betrafen die festgestellten Abweichungen nicht nur einen Aktivposten, sondern ein Bündel von Vermögensposten, so erfolgte in der Testatserteilungspraxis die Einschränkung in der nachfolgenden Form

"..., daß die...von Kriegsfolgen betroffenen Werte weder durch Wertberichtigungen noch durch freigewordene Rücklagen gedeckt sind." 1)

"... . Dabei kommen Wertminderungen...im Jahresabschluß noch nicht zum Ausdruck." 2)

"... . Die...Vermögensgegenstände sind unter dem...Grundsatz der Stillhaltung bewertet worden." 3)

"..., daß die von der Gesellschaft eingeleiteten Maßnahmen zur Verwertung von Sicherheiten...durchgeführt werden kann... ." 4)

Die quantitativen Auswirkungen sind aus den hier aufgeführten Veröffentlichungen nicht zu ermitteln.

---

1) Süddeutsche Donauschiffahrts AG in Abw., Regensburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 141/1951, S. 21

2) Gegenseitigkeit/Sachversicherungs Ges., Oldenburg, Jahresabschluß 1947, in: BA 105/1953, S. 8

3) Eisen- und Hüttenwerke AG, Köln, Jahresabschluß 1948, in: BA 6/1954, S. 14

4) Hugo Oppenheim & Sohn Nachf. Berliner Privatbank Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1963, in: BA 176/1965, S. 13

3111102 Die zu niedrigen Passivposten-  
ansätze

Als positive Ergebnisauswirkung - von der Bilanz her gesehen in Form eines zu niedrigen Passivpostenansatzes - läßt sich die Kapitalherabsetzung anführen. Auf die Maßnahme der Kapitalherabsetzung wurde in den nachfolgenden Testaten 1) hingewiesen.

Daß sich die durch Kapitalherabsetzung verursachten Ergebnisauswirkungen in sämtlichen Fällen erheblich über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze von 2 % des Kapital bewegen muß, erklärt sich aus der Notwendigkeit eines "Kapitalschnittes".

- 
- 1) Farbwerke Franz Rasquin Aktiengesellschaft, Köln, Jahresabschluß 1953, in: BA 98/1954, S. 15

vgl. auch:

Cranzer Fischdampfer Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1956, in: BA 158/1957, S. 12

Grifte-Gudensberg Kleinbahn- und Kraftwagen AG, Gudensberg, Jahresabschluß 1956, in: BA 242/1957, S. 8

Wanderer-Werke AG, München, Jahresabschluß 1956, in: BA 5/1958, S. 16

Quellen Lehnig Aktiengesellschaft, Eschwege, Jahresabschluß 1965, in: BA 81/1966, S. 18

Pintsch Bamag Aktiengesellschaft, Butzbach, Jahresabschluß 1968, in: BA 181/1969, S. 24

Schiess AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1969, in: BA 223/1970, S. 15

Gemag Geräte- und Maschinenbau-Aktiengesellschaft, Bückeburg, Jahresabschluß 1970, in: BA 151/1971, S. 13

Investitions- und Handelsbank AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 188/1976, S. 14

Neckermann Versand KG aA, Frankfurt, Jahresabschluß 1976, in: BA 127/1977, S. 37

In den folgenden Fällen, in denen die Kapitalherabsetzung mit einer sich anschließenden Kapitalerhöhung verbunden war, 1) läßt sich der erste Teil der Kapitalveränderung für sich betrachtet ebenfalls als positive Ergebnisbeeinflussung bezeichnen.

Auch in diesen nachfolgenden Fällen liegt die Ergebnisauswirkung erheblich - wie die Notwendigkeit eines Kapitalschnittes allerdings auch erwarten läßt - über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals.

---

1) Internationale Galditgesellschaft AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 122/1953, S. 13

vgl. auch

Große Kurfürst Heringsfischerei AG, Emden, Jahresabschluß 1960, in: BA 197/1961, S. 9

Leerer Heringsfischerei AG, Leer, Jahresabschluß 1960, in: BA 187/1961, S. 9

Ender Heringsfischerei AG, Emden, Jahresabschluß 1960, in: BA 189/1961, S. 12

Grundstücks-Verwaltungs AG "HUSAG", Berlin, Jahresabschluß 1960, in: BA 194/1961, S. 7

Wittlager Kreisbahn AG, Bohmte, Jahresabschluß 1960, in: BA 61/1962, S. 12

Johannes Haag Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1962, in: BA 151/1964, S. 14

Schuhfabrik Ferdinand AG, Hessisch Oldendorf, Jahresabschluß 1964, in: BA 37/1966, S. 11

Mannheimer Maschinenfabrik Mohr & Federhaff AG, Mannheim, Jahresabschluß 1968, in: BA 178/1969, S. 17

Sarotti Aktiengesellschaft, Hattersheim, Jahresabschluß 1969, in: BA 205/1970, S. 16

Albert Frankenthal AG, Frankenthal, Jahresabschluß 1974, in: BA 130/1975, S. 18

Eisenbau Wyhlen AG, Wyhlen, Jahresabschluß 1974, in: BA 159/1975, S. 21

co op Zentrale AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 230/1976, S. 18

Nordbayerische Holzindustrie AG, Unsleben, Jahresabschluß 1976, in: BA 63/1977, S. 21

Carl Brunswig AG, Hamburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 67/1979, S. 13

Aktiengesellschaft des Altenbergs für Bergbau und Zinkhüttenbetrieb in Essen-Bergeborbeck, Jahresabschluß 1978, in: BA 188/1979, S. 17



In der Vergangenheit ist es aber auch beim Vorliegen von qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis bei den sonstigen Passivposten zu mehr oder weniger deutlich ausgesprochenen Testatseinschränkungen gekommen.

So wurde in den nachfolgenden Beispielen das Testat eingeschränkt, weil die Wertberichtigungen nicht ausreichend angesetzt wurden.

"...jedoch sind nach meiner Ansicht...die Wertberichtigungen und Rückstellungen unzureichend." 1)

"..., daß weitere Wertberichtigungen erforderlich sind." 2)

"... . Die ausgewiesenen Wertberichtigungen...sind jedoch nur ausreichend, wenn..." 3)

"..., daß die Sammelwertberichtigungen um DM 286.000,— zu gering dotiert worden sind." 4)

Aus der unter 4) aufgeführten Testatsveröffentlichung ist die quantitative Auswirkung unmittelbar abzulesen. Auf das Kapital bezogen bedeutet dies eine Ergebnisauswirkung in Höhe von 9 %.

In den Testatsbeispielen 1) bis 3) ist die Information unvollständig, weil die dem Abschlußprüfer wahrscheinlich bekannten quantitativen Auswirkungen in der Urteilsdarstellung nicht zum Ausdruck kommen.

- 
- 1) Trierer Bürgerverein 1864 AG, Trier, Jahresabschluß 1952, in: BA 250/1954, S. 19
  - 2) Berliner Privatbank AG, Berlin, Jahresabschluß 1956, in: BA 220/1959, S. 20
  - 3) Astrawerke Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1964, in: BA 60/1966, S. 12
  - 4) Dibeag Deutsche Ibero-amerikanische Entwicklungs AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1974, in: BA 167/1975, S. 14

Weil eine Pensionsrückstellung nicht gebildet wurde, hat es in der Vergangenheit die nachfolgenden Testatseinschränkungen gegeben

"..., daß...und die Pensionsrückstellungen noch nicht endgültig bewertet worden sind." 1)

"..., daß Rückstellungen für versicherungsmäßig nicht rückgedeckte widerrufliche Pensionsverpflichtungen nicht vorgenommen sind." 2)

"..., daß eine Rückstellung für Versorgungsverpflichtungen in dem Abschluß fehlt." 3)

"...Verpflichtungen der Gesellschaft aus bereits laufenden Pensionen im Gegenwartswert von DM 85.228,— sind in der Bilanz nicht ausgewiesen." 4)

"... . Ungewisse und deshalb nicht bilanzierte Ruhegehaltsverpflichtungen sind im Geschäftsbericht erwähnt." 5)

Lediglich im unter 4) zitierten Beispiel lassen sich die quantitativen Ergebnisauswirkungen der unterlassenen Passivierung unmittelbar aus dem Testat ablesen.

- 
- 1) Schwerter Profileisenwalzwerk AG, Schwerte, Jahresabschluß 1952, in: BA 196/1953, S. 19
  - 2) Gesellschaft für Buchdruckerei AG, Neuß, Jahresabschluß 1958, in: BA 95/1959, S. 8
  - 3) Stadtwerke Neuffen AG, Neuffen, Jahresabschluß 1960, in: BA 91/1961, S. 15
  - 4) Tiefbau-Aktien-Gesellschaft "Unterweser", Nordenham, Jahresabschluß 1960, in: BA 181/1961, S. 15
  - 5) Teltowkanal Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1960, in: BA 245/1961, S. 13

Wegen zu niedrig angesetzter Pensionsrückstellungen wurden die nachfolgenden Testate in eingeschränkter Form erstellt:

"..., daß im Abschuß die erforderliche Zuweisung an die Pensionsrückstellung nicht erfolgt ist." 1)

"..., daß die Rückstellung für Pensionsverpflichtungen zu niedrig bemessen ist." 2)

"... . Wegen des Fehlbetrages bei der Rückstellung für die Altersversorgung der Belegschaft beruft sich die Gesellschaft auf das Urteil des OLG Frankfurt vom 21.05.1959." 3)

Die zu niedrig angesetzte Pensionsrückstellung kann nicht nur durch unterlassene Zuführungen, sondern auch durch Teilaufösungen entstanden sein, wie das nachfolgende Testatsbeispiel zeigt.

"... . Die Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen stammen im wesentlichen aus der Teilauflösung von Rückstellungen für bestehende Pensionsverpflichtungen (laufende Pensionen und Anwartschaften)." 4)

In sämtlichen vier Testatsbeispielen wurde - zwar in unterschiedlicher Form - immerhin aber auf die unzureichende Höhe der Pensionsrückstellung hingewiesen, die quantitativen Auswirkungen sind für einen Outsider allerdings lediglich in dem unter 4) dargestellten Beispiel zu ermitteln. Die quantitativen Auswirkungen der zu niedrig angesetzten Pensionsrückstellung liegen hier erheblich über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals.

---

1) Martini & Rossi Aktiengesellschaft, Hamburg-Bad Kreuznach, Jahresabschuß 1955, in: BA 92/1957, S. 21

2) J.W. van Münster AG, Köln, Jahresabschuß 1958, in: Ba 72/1960, S. 14

3) Verkehrsgesellschaft Bremerhaven AG, Bremerhaven, Jahresabschuß 1960, in: BA 110/1961, S. 18

4) Wehra Aktiengesellschaft, Wehr, Jahresabschuß 1967, in: BA 199/1968, S. 32

Aus den nachfolgenden Beispielen zu Testateinschränkungen wegen zu niedriger Pensionsrückstellungen lassen sich die quantitativen Auswirkungen der Abweichungen auf das Ergebnis wieder unmittelbar ablesen.

"... die Pensionsrückstellung ist jedoch um rund 3 Millionen DM zu niedrig bemessen." 1)

"..., daß die Rückstellung für Ruhegehaltsanwartschaften um rund DM 750.000,— unter dem vom Mathematiker errechneten Betrag liegt." 2)

"..., daß die Rückstellung für laufende Ruhegehälter und Ruhegehaltsanwartschaften um rund DM 1.500.000,— unter dem vom Mathematiker errechneten Betrag liegt." 3)

In allen drei Beispielen liegen die Abweichungen in den Auswirkungen auf das Ergebnis erheblich über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze.

Die wenigen, der Öffentlichkeit über das Testat bekanntgewordenen wesentlichen Beanstandungen zu den Pensionsrückstellungen sind nicht annähernd repräsentativ.

In sehr vielen Fällen werden Pensionsrückstellungen nach wie vor nicht oder nicht hinreichend gebildet. Darüberhinaus fehlt der dann erforderliche Hinweis im Geschäftsbericht. Konsequenzen im Testat erfolgen in diesen Fällen leider jedoch oft nicht.

Auch die Vermerksvorschriften werden oft nur unvollständig beachtet.

---

1) Rheinische Bahngesellschaft AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1951, in: BA 192/1954, S. 15

2) Eisenbahn Gesellschaft Altona-Kaldenkirchen-Neumünster, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 87/1955, S. 14

3) Bergedorf-Geesthachter-Eisenbahn AG, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 104/1956, S. 7

In einigen Fällen, in denen eine notwendige sonstige Rückstellung nicht gebildet wurde, führte dies zu den nachfolgenden Testatsbeschränkungen.

"..., daß...für strittige Umsatzsteuerbeträge...eine Rückstellung nicht gebildet worden ist." 1)

"..., daß...bei der Bildung von Rückstellungen ist der im Jahre 1966 gefaßte Beschluß zur Stilllegung des Produktionsbetriebes noch nicht berücksichtigt worden." 2)

"..., daß Rückstellungen für die erheblichen Instandsetzungskosten der...nicht gebildet worden sind... ." 3)

"..., daß für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe von DM 600.000,—...keine Rückstellungen gebildet worden sind." 4)

"..., daß...eine Rückstellung für drohende Verluste aus Mietverträgen in Höhe von DM 380.000,— nicht gebildet wurde... ." 5)

"..., daß fremde Rückstellungen für Sicherheitenbestellung für fremde Verbindlichkeiten (annähernd 0,25 Mio DM) nicht gebildet wurden... ." 6)

Lediglich in den Testatsbeispielen 4) und 5) lassen sich die quantitativen Auswirkungen der Ergebnisabweichungen unmittelbar aus dem jeweiligen Testat ablesen. Die Auswirkungen der Ergebnisabweichungen liegen mit 15 % des Kapitals und darüber erheblich höher als die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals.

- 
- 1) Treuhandverwaltung der Buderus'schen Erzgruben, Hochofen und Elektrizitätsbetriebe in Gemeindeeigentum, Wetzlar, Jahresabschluß 1951, in: BA 235/1952, S. 10
  - 2) Gebrüder Roeder Aktiengesellschaft, Darmstadt, Jahresabschluß 1965, in: BA 98/1966, S. 16
  - 3) Teltowkanal Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1966, in: BA 173/1967, S. 24
  - 4) Condal Bank Deutschland Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 16/1977, S. 11
  - 5) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1975, in: BA 39/1977, S. 9
  - 6) "Kaufmannshaus" Hamburg Grundstücks Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1976, in: BA 44/1978, S. 14

Wegen zu niedrig bemessener sonstiger Rückstellungen wurde das Testat in den nachfolgenden Beispielen eingeschränkt.

"..., daß Ersatzansprüche gegen die Gesellschaft..., die im Höchstfall DM 40.000,— betragen können,.. nur mit einem Merkposten berücksichtigt wurden." 1)

"..., daß die Rückstellung...nicht den vollen Wert dieser Ratenschuld deckt." 2)

Bei dem unter 1) zitierten Beispiel erfolgte die Einschränkung bereits bei einer Abweichung mit quantitativen Auswirkungen auf das Ergebnis in Höhe von 1,3 % des Kapitals.

---

1) Biag-Bau- und Industrie AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 99/1952, S. 13

2) Hermann Rothaupt, Furnier- und Sägewerk AG, Stockheim, Jahresabschluß 1973, in: BA 143/1974, S. 28



Testatseinschränkungen wegen nicht gebildeter bzw. teilweise nicht gebildeter Steuerrückstellungen liegen in den nachfolgenden Fällen vor.

"... . Im Rechtsmittel befangene, durch Abtretung einer Eigentümergrundschuld gesicherte Ertragssteuerschulden und...sind in der Bilanz nicht enthalten." 1)

"..., daß die Gesellschaft Ansprüche des Finanzamtes, deren Rechtmäßigkeit sie bestreitet, nicht passiviert hat." 2)

"..., daß die sich aus der Änderung der Steuerbilanzen der Jahre 1958 bis 1964 ergebenden Steuernachzahlungen nicht in diesem Abschluß...passiviert worden sind." 3)

"..., daß im vorliegenden Jahresabschluß keine Rückstellungen für zu erwartende Steuern für Vorjahre aus einer noch nicht abgeschlossenen Betriebsprüfung enthalten sind, die sich auf etwa DM 800.000,— belaufen können." 4)

"... . Die strittigen Feststellungen einer steuerlichen Betriebsprüfung für die Jahre 1964 bis 1966 sind im Jahresabschluß nur teilweise berücksichtigt." 5)

"..., daß die Risiken aus der Betriebsprüfung und ihre Auswirkungen bis zum 31. Dezember 1978 nicht durch entsprechende Rückstellungen gedeckt sind. ...." 6)

Lediglich in dem Testatsbeispiel 4) läßt sich die quantitative Auswirkung der Ergebnisabweichung auch für einen Externen ermitteln. Die Auswirkungen der Ergebnisabweichungen liegen mit 5 % des Kapitals über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals.

- 
- 1) Vereinigte Butfabriken AG, Köln, Jahresabschluß 1960, in: BA 109/1961, S. 15
  - 2) Deutsche Olivetti Büromaschinen AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1960, in: BA 157/1961, S. 16
  - 3) Norddeutscher Lloyd, Bremen, Jahresabschluß 1964, in: BA 154/1966, S. 25
  - 4) Pfundler Werke AG, Schwetzingen, Jahresabschluß 1973, in: BA 93/1974, S. 19
  - 5) Konrad Hornschuh AG, Urbach, Jahresabschluß 1973, in: 159/1975, S. 19
  - 6) Citroen Automobil AG, Köln, Jahresabschluß 1978, in: BA 145/1979, S. 22

Die nachfolgenden Testate wurden erteilt, weil Schulden nicht in ausreichender Höhe

"..., daß Rüstungskredite aus der Kriegszeit mit DM 1,— passiviert worden sind." 1)

"... . Die Schulden im Währungsgebiet der DM-Ost wurden ...nur mit einem Erinnerungswert von je DM 1,— eingesetzt." 2)

bzw. Schulden und rückständige Vermögensabgaberraten überhaupt nicht passiviert wurden.

"... . Die gegen die Gesellschaft gerichtlich geltend gemachten Rückerstattungsansprüche...sind unter den Verbindlichkeiten nicht berücksichtigt." 3)

..., daß die rückständigen Vermögensabgabe-Raten nur im Bilanzvermerk...angesetzt sind, da nach Auffassung der Vorstände die Bildung einer Rückstellung...wegen erfolgsversprechender...Erlaßanträge nicht erforderlich erscheint." 4)

"..., daß die vom Finanzamt gestundeten Vierteljahresbeträge der Vermögensabgabe in der Bilanz nicht passiviert worden sind." 5)

Bei den lediglich mit einem Erinnerungswert von je DM 1,— angesetzten Verbindlichkeiten lassen sich die quantitativen Auswirkungen ebenso wenig für einen Externen ermitteln wie bei dem Testatsbeispiel zu 3). In den Beispielen zu 4) und 5) lassen sich allerdings die Ergebnisauswirkungen der nicht eingebuchten Verbindlichkeiten mit 7 % bzw. 3 % des Kapitals angeben.

---

1) C. Lorenz AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1952, in: BA 151/1953, S. 14

2) Neue Realbesitz AG, Hamburg, Jahresabschluß 1959, in: BA 144/1960, S. 17

3) Tuchfabrik Rheydt AG, Rheydt, Jahresabschluß 1949, in: BA 203/1951, S. 17

4) Aktiengesellschaft für Anlagewerte, Düsseldorf, Jahresabschluß 1960, in: BA 204/1963, S. 10

5) Garn Aktiengesellschaft, Bad Kisslingen, Jahresabschluß 1961, in: BA 193, 1963, S. 13

Fehlten die Verpflichtungen nach dem Lastenausgleichsgesetz, so reagierten die Abschlußprüfer in einigen Fällen mit den nachfolgenden Testatseinschränkungen.

"... . Die sich aus dem Lastenausgleichsgesetz ergebenden Auswirkungen blieben unberücksichtigt." 1)

"...blieben die Bilanzierungsvorschriften der LAG außer acht." 2)

"..., daß die Kreditgewinnabgabe-Schuld nicht passiviert wurde, weil deswegen ein begründeter Antrag auf Befreiung läuft." 3)

"..., daß...der damit in Zusammenhang stehende Lastenausgleich...noch nicht endgültig bewertet worden sind." 4)

"... . Die Bestimmungen nach dem Lastenausgleichsgesetz vom 18. August 1952 haben im vorstehenden Abschluß noch keine Anwendung gefunden." 5)

"..., daß die Vermögensabgabe in der Bilanz nicht berücksichtigt ist." 6)

Lediglich aus der Kenntnis der Auswirkungen der zum Lastenausgleich vorliegenden Gesetze und der in späteren Jahren bei diesen Gesellschaften auch erfolgten Angaben der Verpflichtungen aus den Lastenausgleichsgesetzen gestatteten die Angaben der quantitativen Auswirkungen. In sämtlichen Fällen liegt die nicht ausgewiesene Verpflichtung über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals.

---

1) Dr. med. Gmelin - C. Mensendieck Nordsee-Sanatorium, Wyk, Jahresabschluß 1951, in: BA 18/1953, S. 12

2) Carl Mampe AG, Berlin, Jahresabschluß 1952, in: BA 55/1953, S. 12

3) Bremer-Mindener Schifffahrt AG, Bremen, Jahresabschluß 1952, in: BA 151/1953, S. 11

4) Schwerter Profileisenwalzwerk AG, Schwerte, Jahresabschluß 1952, in: BA 196/1953, S. 19

5) Alfred Schindler Aktiengesellschaft, Briefumschlag- und Paplerausstattungsfabrik, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 63/1955, S. 11

6) Getreide-Kreditbank AG, Hamburg, Jahresabschluß 1959, in: BA 150/1960, S. 16

Von welcher entscheidenden Bedeutung bei der Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft allein die Vermögensabgabeschuld sein kann, wurde beispielhaft auf der BMW-Hauptversammlung 1957 deutlich. 1)

Zu einem Verlust in Höhe von 6,5 Mio DM (= 22 % des Grundkapitals) mußte eine Vermögensabgabeschuld in Höhe von 16 Mio DM gezahlt werden, so daß zu jenem Zeitpunkt sogar wegen Verlustes von Vermögen in Höhe des halben Grundkapital eine außerordentliche Hauptversammlung hätte einberufen werden müssen.

Die Überschuldung wurde jedoch deshalb verneint, weil es sich bei der Vermögensabgabe nicht um eine Substanzminderung, sondern um eine Ertragsbelastung handelte. 2)

Gewissenhafte und die erheblichen Auswirkungen der Lastenausgleichsgesetzgebung ahnende Abschlußprüfer haben bereits von der Vermerksregelung eine leider als Zusatz formulierte sonst aber brauchbare Lösung für die Übergangszeit gefunden, wie das nachfolgende Beispiel zeigt

"... . Der ...Lastenausgleich wurde mit seinem vorläufigen Gegenwartswert vermerkt und nicht passiviert,... ." 3)

- 
- 1) o.V., BMW setzt vor den Ertrag die Neuproduktion, in: Deutsche Zeitung vom 21. Juli 1957, S. 11
  - 2) o.V., Weitere Zugeständnisse an die BMW-Aktionäre, in: Deutsche Zeitung vom 2. Dezember 1959, S. 8
  - 3) Gareis, Kühne & Cie. AG, Porzellanfabrik, Waldsassen, Jahresabschluß 1952. in: BA 36/1954, S. 12

### 3111103 Die zu niedrigen Aktivpostenansätze

Qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis in der Erscheinungsform eines zu niedrigen Aktivpostenansatzes haben bislang nicht zu Testateinschränkungen geführt.

Hier ist allerdings zu berücksichtigen, daß auch erst die Regelungen der §§ 153 bis 156 AktG 1965 gesetzlich festlegen, mit welchen Werten die einzelnen Vermögensgegenstände und Schulden anzusetzen sind, während das Aktiengesetz 1937 lediglich Obergrenzen für die Bewertung der Aktiva und Untergrenzen für die Bewertung der Passiv vorschrieb.

Diese unterschiedlichen gesetzlichen Bestimmungen erklären damit zum Teil die nicht vorliegenden Testateinschränkungen zu den zu niedrig angesetzten Aktivposten.

Wir können Forster 1) zustimmen, wenn er verlangt, daß der Berufsstand hinsichtlich der Unterbewertungen ein ähnlich empfindliches Gewissen entwickeln sollte, wie er es für die Überbewertung schon besitzt. Allerdings erscheint das von Forster als empfindlich bezeichnete Gewissen der Wirtschaftsprüfer auch für Überbewertungen - wie oben angedeutet - bei weitem noch nicht ausreichend, eine Verschärfung der Einschränkungspraxis dürfte generell geboten sein. 2)

Berücksichtigt man die Tatsache, daß Betriebsprüfer in der Regel erhebliche unzulässige Unterbewertungen der Aktiva durch ihre Prüfungen festgestellt haben und auch weiterhin feststellen werden, so hätten in der Vergangenheit durchaus Testateinschränkungen wegen Unterbewertung der Aktiva erteilt werden können bzw. müssen. Die nachfolgend dargestellten Beobachtungen aus externer Bilanzanalyse zu den Zuschreibungen im Anlagevermögen allein können schon diese These erhärten.

---

1) Forster, Karl-Heinz, Neue Pflichten...a.a.O., S. 597

2) Geßler, Ernst; Hefermehl, Wolfgang; Eckardt, Ulrich; Kropff, Bruno, Aktiengesetz, Kommentar, München 1973, Tz 19 zu § 167/A

Wenngleich nicht sämtliche Zuschreibungen zum Anlagevermögen als Folge von durchgeführten Betriebsprüfungen gedeutet werden können, so wird man dennoch den größten Teil der Zuschreibungen als verspätete Angleichungsmaßnahmen der Handels- an die Steuerbilanz interpretieren dürfen.

Nachfolgend haben wir die im Bundesanzeiger 1978 veröffentlichten Jahresabschlüsse zusammengestellt, die Zuschreibungen im Anlagevermögen aufweisen.

Zuschreibungen, die sich lediglich aus der Aufzinsung von Ausleihungen ergeben, sowie Zuschreibungen in der Größenordnung von kleiner als 2 % des Grundkapitals haben wir - wegen der Irrelevanz für die Überprüfung bei der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze - in diese Untersuchung nicht mit einbezogen.

Nicht mit einbezogen haben wir auch jene veröffentlichten Jahresabschlüsse, die den Umfang der Zuschreibungen nicht erkennen lassen, weil die Zuschreibungen entweder lediglich mit einem Mehrposten oder aber zusammen mit den Zugängen ausgewiesen wurden.

Es überrascht nicht, daß sich die Zuschreibungen bei Unternehmen unterschiedlichster Ertragslage vorfinden. In den nachfolgenden Beispielen erfolgten Zuschreibungen bei gleichzeitigem Ausweis von Jahresüberschüssen, denen allerdings unverhältnismäßig geringe Aufwendungen für Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen gegenüberstehen.

|                                                             | Zuschreibungen zum<br>Anlagevermögen in %<br>zum Grundkapital |
|-------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| Erba Aktiengesellschaft für<br>Textilindustrie, Erlangen 1) | 2,2                                                           |
| Bentheimer Eisenbahn Aktien-<br>gesellschaft, Bentheim 2)   | 36,6                                                          |

---

1) Erba Aktiengesellschaft für Textilindustrie, Erlangen, Jahresabschluß 1976, in: BA 101/1978, S. 22

2) Bentheimer Eisenbahn Aktiengesellschaft, Bentheim, Jahresabschluß 1977, in: BA 123/1978, S. 43



|                                                        | Zuschreibungen zum<br>Anlagevermögen in %<br>zum Grundkapital |
|--------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------|
| Gustav Lichdi AG, Heilbronn 3)                         | 8,7                                                           |
| Ytong Aktiengesellschaft,<br>München 4)                | 7,5                                                           |
| Feldmühle Aktiengesellschaft,<br>Düsseldorf 5)         | 2,2                                                           |
| Nebelhorn Aktiengesellschaft,<br>Düsseldorf 6)         | 5,9                                                           |
| Kaufhaus Ahrens Aktiengesell-<br>schaft, Marburg 7)    | 24,6                                                          |
| Hohenzollerische Landesbahn<br>AG, Hechingen 8)        | 126,6                                                         |
| Konrad Hornschuch Aktienge-<br>sellschaft, Weißbach 9) | 202,3                                                         |

3) Gustav Lichdi AG, Heilbronn, Jahresabschluß 1977, in: BA 132/1978, S. 30

4) Ytong Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 140/1978, S. 33

5) Feldmühle Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1977, in: BA 162/1978, S. 28

6) Nebelhorn Aktiengesellschaft, Obersdorf, Jahresabschluß 1977, in: BA 163/1978, S. 41

7) Kaufhaus Ahrens Aktiengesellschaft, Marburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 174/1978, S. 26

8) Hohenzollerische Landesbahn AG, Hechingen, Jahresabschluß 1977, in: BA 176/1978, S. 24

9) Konrad Hornschuh Aktiengesellschaft, Weißbach, Jahresabschluß 1977, in: BA 215/1978, S. 32

In den nachfolgenden Beispielen erfolgten Zuschreibungen bei gleichzeitigem Ausweis von Jahresüberschüssen, denen allerdings erhebliche Aufwendungen für Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen gegenüberstehen.

|                                                                               | Zuschreibungen<br>zum Sachanlage-<br>vermögen in %<br>zum Grundkapital | Jahresüberschuß<br>in % der Steuern,<br>vom Einkommen,<br>vom Ertrag und<br>vom Vermögen |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Braunschweiger Zucker AG,<br>Wierthe 1)                                       | 8,3                                                                    | 27,7                                                                                     |
| Karl Thienig Graphische<br>Kunstanstalt und Buchdrucke-<br>rei AG, München 2) | 12,1                                                                   | 2,3                                                                                      |
| Cornelius Stüssgen Aktien-<br>gesellschaft, Köln 3)                           | 28,0                                                                   | 38,4                                                                                     |
| Patrizier-Bräu AG, Nürn-<br>berg 4)                                           | 25,4                                                                   | 22,8                                                                                     |
| Brauerei Rob. Leicht AG,<br>Stuttgart 5)                                      | 2,7                                                                    | 37,2                                                                                     |
| Porzellanfabrik Schwinding<br>Aktiengesellschaft,<br>Schwinding 6)            | 2,0                                                                    | 47,8                                                                                     |
| Reichelbräu Aktien-Gesell-<br>schaft, Kulmbach 7)                             | 3,5                                                                    | 43,2                                                                                     |
| Bahnhofplatz-Gesellschaft<br>Stuttgart Aktiengesellschaft,<br>Stuttgart 8)    | 2,1                                                                    | 42,6                                                                                     |

---

1) Braunschweiger Zucker AG, Wierthe, Jahresabschluß 1977, in: BA 79/1978, S. 30

2) Karl Thienig Graphische Kunstanstalt und Buchdruckerei AG, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 87, S. 39

3) Cornelius Stüssgen Aktiengesellschaft, Köln, Jahresabschluß 1977, in: BA 88/1978, S. 37

4) Patrizier-Bräu AG, Nürnberg, Jahresabschluß 1977, in: BA 95/1978, S. 39

5) Brauerei Rob. Leicht AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1977, in: BA 103/1978, S. 32

6) Porzellanfabrik Schwinding Aktiengesellschaft, Schwinding, Jahresabschluß 1977, in: BA 107/1978, S. 17

7) Reichelbräu Aktiengesellschaft, Kulmbach, Jahresabschluß 1977, in: BA 108/1978, S. 30

8) Bahnhofplatz-Gesellschaft Stuttgart Aktiengesellschaft, Stuttgart, Jahresabschluß 1977, in: BA 118/1978, S. 24

|                                                                       | Zuschreibungen<br>zum Sachanlage-<br>vermögen in %<br>zum Grundkapital | Jahresüberschuß<br>in % der Steuern,<br>vom Einkommen,<br>vom Ertrag und<br>vom Vermögen |
|-----------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Schloßgartenbau-Aktiengesellschaft, Stuttgart 9)                      | 8,1                                                                    | 23,0                                                                                     |
| Düsseldorfer Ton- und Ziegelwerke AG, Düsseldorf 10)                  | 12,9                                                                   | 47,0                                                                                     |
| Überlandzentrale Wörth/Isar-Altheim, Aktiengesellschaft, Essensbad 1) | 180,6                                                                  | 63,4                                                                                     |
| Bay Wa Aktiengesellschaft, München 12)                                | 6,9                                                                    | 33,2                                                                                     |
| Sauerstoffwerk Westfalen Aktiengesellschaft, Münster 13)              | 2,7                                                                    | 55,9                                                                                     |
| Thosti Bauaktiengesellschaft, Augsburg 14)                            | 3,1                                                                    | 65,9                                                                                     |
| Parkbräu AG, Pirmasens 15)                                            | 3,8                                                                    | 47,8                                                                                     |
| Westhoff u. Frie AG, Wanne-Eickel 16)                                 | 2,3                                                                    | 55,5                                                                                     |
| Kühn, Vierhaus & Cie. AG, Mönchengladbach 17)                         | 6,2                                                                    | 40,7                                                                                     |
| Doornkaat Aktiengesellschaft, Norden 18)                              | 6,6                                                                    | 63,5                                                                                     |

- 
- 9) Schloßgartenbräu-Aktiengesellschaft, Stuttgart, Jahresabschluß 1977, in: BA 120/1978, S. 32
- 10) Düsseldorfer Ton- und Ziegelwerke AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1977, in: BA 133/1978, S. 39
- 11) Überlandzentrale Wörth/Isar-Altheim Aktiengesellschaft, Essensbad, Jahresabschluß 1977, in: Ba 135/1978, S. 18
- 12) Bay Wa Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 155/1978, S. 25
- 13) Sauerstoffwerk Westfalen Aktiengesellschaft, Münster, Jahresabschluß 1977, in: BA 158/1978, S. 36
- 14) Thosti Bauaktiengesellschaft, Augsburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 158/1978, S. 39
- 15) Parkbräu AG, Pirmasens, Jahresabschluß 1977, in: BA 164/1978, S. 24
- 16) Westhoff & Frie AG, Wanne-Eickel, Jahresabschluß 1977, in: BA 164/1978, S. 37
- 17) Kühn, Vierhaus & Cie. AG, Mönchengladbach, Jahresabschluß 1977, in: BA 167/1978, S. 31
- 18) Doornkaat Aktiengesellschaft, Norden, Jahresabschluß 1977, in: BA 169/1978, S. 22

|                                                                                    | Zuschreibungen<br>zum Sachanlage-<br>vermögen in %<br>zum Grundkapital | Jahresüberschuß<br>in % der Steuern,<br>vom Ertrag und<br>vom Vermögen |
|------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|
| Aktiengesellschaft Bad<br>Salzschlirf 19)                                          | 10,8                                                                   | 55,7                                                                   |
| Vereinigte Zucker-Aktien-<br>gesellschaft Obernjesa-<br>Wabern-Warburg, Wabern 20) | 34,8                                                                   | 6,1                                                                    |
| Osnabrücker Aktien-Bier-<br>brauerei, Osnabrück 21)                                | 6,1                                                                    | 36,6                                                                   |
| Die Blauen Quellen, Fritz<br>Meyer & Co. AG, Rhens<br>am Rhein 22)                 | 5,5                                                                    | 44,9                                                                   |
| Bayerische Löwenbrauerei<br>Franz Stockbauer AG,<br>Passau 23)                     | 7,5                                                                    | 46,5                                                                   |
| Bergbahnen im Siebenge-<br>birge AG, Königswinter 24)                              | 14,5                                                                   | 115,3                                                                  |
| Aktien-Zuckerfabrik Schöppen-<br>stedt, Schöppenstedt 25)                          | 15,9                                                                   | 18,4                                                                   |
| Remag Aktiengesellschaft,<br>Mannheim 26)                                          | 27,9                                                                   | 29,0                                                                   |
| Kühlhaus Lübeck Aktienge-<br>sellschaft, Lübeck 27)                                | 11,4                                                                   | 17,1                                                                   |

---

19) Aktiengesellschaft Bad Salzschlirf, Bad Salzschlirf, Jahresabschluß 1976, in: BA 173/1978, S. 12

20) Vereinigte Zucker-Aktiengesellschaft Obernjesa-Wabern-Warburg, Wabern, Jahresabschluß 1978, in: BA 174/1978, S. 29

21) Osnabrücker Aktien-Bierbrauerei, Osnabrück, Jahresabschluß 1977, in: BA 174/1978, S. 30

22) Die Blauen Quellen, Fritz Meyer & Co. AG, Rhens am Rhein, Jahresabschluß 1977, in: BA 177/1978, S. 24

23) Bayerische Löwenbrauerei Franz Stockbauer AG, Passau, Jahresabschluß 1977, in: BA 178/1978, S. 12

24) Bergbahnen im Siebengebirge AG, Königswinter, Jahresabschluß 1977, in: BA 189/1978, S. 14

25) Aktien-Zuckerfabrik Schöppenstedt, Schöppenstedt, Jahresabschluß 1977, in: BA 190/1978, S. 18

26) Remag Aktiengesellschaft, Mannheim, Jahresabschluß 1977, in: BA 191/1978, S. 26

27) Kühlhaus Lübeck Aktiengesellschaft, Lübeck, Jahresabschluß 1978, in: BA 193/1978, S. 18

|                                                                     | Zuschreibungen<br>zum Sachanlage-<br>vermögen in %<br>zum Grundkapital | Jahresüberschuß<br>in % der Steuern,<br>vom Einkommen,<br>vom Ertrag und<br>vom Vermögen |
|---------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|
| Hansa Metallwerke Aktiengesellschaft, Stuttgart-Möhringen 28)       | 19,4                                                                   | 111,7                                                                                    |
| Rheintuch Schwartz + Klein AG, Mönchengladbach 29)                  | 8,7                                                                    | 1,6                                                                                      |
| W & M Beteiligungen Aktiengesellschaft, Stuttgart-Zuffenhausen 30)  | 3,6                                                                    | 168,8                                                                                    |
| H.B. Seissenschmidt AG, Plettenberg 31)                             | 113,6                                                                  | 3,0                                                                                      |
| Tettauer Glashüttenwerke Aktiengesellschaft, Tettau/Oberfranken 32) | 2,0                                                                    | 48,7                                                                                     |
| TREUAG Treuhand-Aktiengesellschaft, Essen 33)                       | 9,4                                                                    | 83,0                                                                                     |
| C. Grossmann AG, Coburg 34)                                         | 4,2                                                                    | 23,9                                                                                     |
| Walter Rau Neusser Oelwerke AG, Neuss 35)                           | 23,3                                                                   | 35,9                                                                                     |

- 
- 28) Hansa Metallwerke Aktiengesellschaft, Stuttgart-Möhringen, Jahresabschluß 1977, in: BA 194/1978, S. 15
- 29) Rheintuch Schwartz + Klein AG, Mönchengladbach, Jahresabschluß 1977, in: BA 194/1978, S. 28
- 30) W & M Beteiligungen Aktiengesellschaft, Stuttgart-Zuffenhausen, Jahresabschluß 1977, in: BA 201/1978, S. 15
- 31) H.B. Seissenschmidt AG, Plettenberg, Jahresabschluß 1977, in: BA 203/1978, S. 20
- 32) Tettauer Glashüttenwerke Aktiengesellschaft, Tettau/Oberfranken, Jahresabschluß 1977, in: BA 211/1978, S. 25
- 33) TREUAG Treuhand-Aktiengesellschaft, Essen, Jahresabschluß 1977, in: BA 215/1978, S. 39
- 34) C. Grossmann AG, Coburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 218/1978, S. 13
- 35) Walter Rau Neusser Oelwerke, Neuss, Jahresabschluß 1977, in: BA 242/1978, S. 23

Zuschreibungen gehen - wie in den nachfolgenden Beispielen - einher mit Jahresfehlbeträgen bei gleichzeitigem Ausweis von Steuern vom Einkommen, vom Ertrag und vom Vermögen.

|                                                                | Zuschreibungen zum<br>Sachanlagevermögen in %<br>zum Grundkapital |
|----------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------|
| Hartmann & Braun Aktiengesellschaft, Frankfurt 1)              | 6,9                                                               |
| Joseph Vögele Aktiengesellschaft, Mannheim 2)                  | 8,2                                                               |
| Gerrheimer Glas Aktiengesellschaft, Düsseldorf 3)              | 14,0                                                              |
| Spinnerei und Weberei Zell-Schönau Aktiengesellschaft, Zell 4) | 17,3                                                              |
| Aktiengesellschaft der Dillinger Hüttenwerke, Dillingen 5)     | 4,3                                                               |
| Preussag Aktiengesellschaft, Berlin und Hannover 6)            | 3,1                                                               |
| Metzeler Kautschuk Aktiengesellschaft, München 7)              | 3,5                                                               |
| Harzburger Aktiengesellschaft, Bad Harzburg 8)                 | 2,2                                                               |
| Klosterbräu St. Veit AG, Neumarkt-St. Veit 9)                  | 11,2                                                              |

- 
- 1) Hartmann & Braun Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1977, in: BA 134/1978, S. 32
  - 2) Joseph Vögele Aktiengesellschaft, Mannheim, Jahresabschluß 1977, in: BA 138/1978, S. 27
  - 3) Gerrheimer Glas Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1977, in: BA 141/1978, S. 25
  - 4) Spinnerei und Weberei Zell-Schönau Aktiengesellschaft, Zell, Jahresabschluß 1977, in: BA 142/1978, S. 13
  - 5) Aktiengesellschaft der Dillinger Hüttenwerke, Dillingen, Jahresabschluß 1977, in: BA 144/1978, S. 19
  - 6) Preussag Aktiengesellschaft, Berlin und Hannover, Jahresabschluß 1977, in: BA 157/1978, S. 48
  - 7) Metzeler Kautschuk Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 169/1978, S. 25
  - 8) Harzburger Aktiengesellschaft, Bad Harzburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 170/1978, S. 23
  - 9) Klosterbräu St. Veit AG, Neumarkt-St. Veit, Jahresabschluß 1977, in: BA 182/1978, S. 32



Zuschreibungen zum  
Sachanlagevermögen in %  
zum Grundkapital

|                                                          |       |
|----------------------------------------------------------|-------|
| Otto Stumpf Aktiengesellschaft,<br>Nürnberg 10)          | 13,4  |
| Stuttgarter Mineral-Bad Berg AG,<br>Stuttgart 11)        | 191,2 |
| Walther & Cie. Aktiengesellschaft,<br>Köln-Dellbrück 12) | 6,9   |

Bei der Betrachtung obiger Beispiele überrascht das quantitative Ausmaß der Zuschreibungen. Vergegenwärtigt man sich die Tatsache, daß darüberhinaus in den wenigsten Fällen eine Angleichung der Handels- an die Steuerbilanz durch Zuschreibung erfolgt, so würde sicherlich auch die Anzahl des Jahresabschlüsse überraschen, die ein unterbewertetes Anlagevermögen präsentieren.

---

10) Otto Stumpf Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1977,  
in: BA 187/1978, S. 12

11) Stuttgarter Mineral-Bad Berg AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1977,  
in BA 207/1978, S. 34

12) Walther & Cie. Aktiengesellschaft, Köln-Dellbrück, Jahresabschluß 1977, in: BA 207/1978, S. 38

### 3111104 Die zu hohen Passivpostenansätze

Qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis in der Erscheinungsform eines zu hohen Passivpostenansatzes haben in der Vergangenheit nur vereinzelt zu Testateinschränkungen geführt.

Auch hier ist zu berücksichtigen, daß erst die Regelungen des Aktiengesetzes 1965 explizit auch die Obergrenzen für die Passiva festlegen.

Die Dotierung einer Sonderrücklage bzw. Sonderzuführung zu einer gesetzlichen Rücklage führten zu den nachfolgenden Testateinschränkungen

"...Einstellung in die gesetzliche Rücklage übersteigt die Begrenzung des § 231 Satz 1 AktG." 1)

"..., daß die Gesellschaft...eine Sonderrücklage... gebildet hat in der Erwartung, daß der Gesetzentwurf ...in der bestehenden Form Gesetz wird." 2)

Lediglich für das unter 2) dargestellte Testatsbeispiel lassen sich die quantitativen Auswirkungen der Maßnahme indirekt mit 5,2 % des Kapitals ermitteln.

---

1) Salzgitter AG, Berlin, Jahresabschluß 1967, in BA 166/1968, S. 22

2) Deutsche Shell AG, Hamburg, Jahresabschluß 1974, in: BA 117/1975, S. 16

Wegen zu hoch dotierter Rückstellungen hat es bislang die nachfolgenden Testatseinschränkungen gegeben.

"..., daß die Deckungsrückstellungen um DM 872.985,— zu hoch ist,..." 1)

"..., daß der Körperschaftsteueraufwand nicht auf der Basis der Vollausschüttung des ausgewiesenen Bilanzgewinns, sondern der vorgeschlagenen Dividende ermittelt wurde." 2)

Bei sämtlichen Fällen liegen die quantitativen Ergebnisauswirkungen über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrnze von 2 % des Kapitals.

---

1) Pensionskasse des Frankfurter Sparkassen 1822, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 218/1976, S. 34

2) H.B. Seissenschmidt AG, Plettenberg, Jahresabschluß 1978, in: BA 153/1979, S. 45

Eine materiell gleiche Einschränkung erfolgte zu den nachfolgenden Jahresabschlüssen:

C. Baresel Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1978, in: BA 193/1979, S. 15

Deutsche Industrie Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1977, in: Ba 220/1979, S. 15

31111o5 Die zu hohen bzw. zu niedrigen  
Aktiv- und/oder zu niedrigen bzw.  
zu hohen Passivpostenansätze

Von der Systematik her zeigen jene Testatseinschränkungen, bei denen, wie etwa in den nachfolgenden Beispielen, auf im Konzernabschluß nicht konsolidierte Tochtergesellschaften hingewiesen wird, Abweichungen dieser Art in der einen Richtung an.

"... . Die Landesbausparkasse wurde nicht konsolidiert." 1)

Testatseinschränkungen wegen Abweichungen dieser Art in der anderen Richtung Konsolidierung von "Tochtergesellschaften", die eigentlich nicht konsolidiert werden dürfen, hat es bislang nicht gegeben.

Die wenigen Testatseinschränkungen zu den nicht konsolidierten Tochtergesellschaften sind in keiner Weise repräsentativ für die in der Praxis vorkommende riesige Anzahl von Verstößen dieser Art, auf die allerdings weder durch die geprüfte Gesellschaft noch durch den Prüfer informiert wird. Vielen der nicht beanstandeten Fällen ist gemeinsam, daß die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze auch überschritten wird.

---

1) Hessische Landesbank und Girozentrale, Frankfurt, Konzernabschluß 1974, in: BA 143/1975, S. 17

Westdeutsche Landesbank, Düsseldorf, Konzernabschluß 1975, in: BA 117/1976, S. 27

Norddeutsche Landesbank, Hannover/Braunschweig, Konzernabschluß 1975, in: BA 239/1976, S. 30

Ebenso gehören hierher die aufgrund durchgeführter Betriebsprüfungen geänderten Jahresabschlüsse. Bei den nachfolgenden Veröffentlichungsbeispielen ergibt sich entweder die Tatsache der Änderung allein aus dem Jahresabschluß 1)

- 
- 1) Stück Aktiengesellschaft, Hanau, Jahresabschluß 1953, in: BA 248/1955, S. 25

vgl. auch

Chemie-Verwaltungs AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1957, in: BA 112/1959, S. 12

Schultheiss-Brauerei AG, Berlin, Jahresabschluß 1954, in: BA 64/1960, S. 12

HAG Aktiengesellschaft, Bremen, Jahresabschluß 1972, in: BA 166/1977, S. 15

Bremer Fahrzeughaus Schmidt + Koch Aktiengesellschaft, Bremen, Jahresabschluß 1971, in: BA 13/1978, S. 14

Dyckerhoff & Widmann Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1970, in: BA 202/1978, S. 24

Eschweiler Bergwerks-Verein, Herzogenrath, Jahresabschluß 1970, in: BA 233/1978, S. 28

Gerling-Konzern Rheinische Versicherungsgruppe Aktiengesellschaft, Köln, Jahresabschlüsse 1975 bis 1977, in: BA 92/1979, S. 19 und 20

Gervais Danone AG, München, Jahresabschlüsse 1979 bis 1981, in: BA 215/1982, S. 26 ff

WABCO Westinghouse Fahrzeugbremsen GmbH, Hannover, Jahresabschlüsse 1976 bis 1981, in: BA 217/1982, S. 26 ff

Gold Zack Werke Aktiengesellschaft, Mettmann/Rhld., Jahresabschlüsse 1977 bis 1982, in: BA 145/1983, S. 8337 ff

oder aus dem Jahresabschluß bzw. den geänderten Positionen des Jahresabschlusses und dem Testat des Abschlußprüfers 1).

- 
- 1) Lederwerke Rothe AG, Bad Kreuznach, Jahresabschluß 1949, in:  
BA 168/1951, S. 14

vgl. auch

Alexanderwerk Aktiengesellschaft, Jahresabschluß 1948, in: BA  
34/1952, S. 17

National Bank Aktiengesellschaft, Essen, Jahresabschlüsse 1949  
und 1950, in: BA 193/1953, S. 17 bis 19

Rothenfelder Solbad und Saline AG, Rothenfelde, Jahresabschlüsse  
1949 bis 1951, in: BA 219/1953, S. 15

Überlandwerk Nord Hannover AG, Bremen, Jahresabschlüsse 1950 bis  
1952, in: BA 242/1954, S. 15 und 16

Schliemann & Co. AG, Hannover, Jahresabschlüsse 1949 bis 1951,  
in: BA 54/1955, S. 15 und 16

Hansa Mühle AG, Hamburg, Jahresabschlüsse 1949 bis 1952, in:  
BA 136/1955, S. 21

Fehrbelliner Platz Grundstücks AG, Berlin, Jahresabschlüsse  
1949 bis 1954, in BA 217/1955, S. 12

Maschinenfabrik Wiesbaden AG, Wiesbaden, Jahresabschluß 1948,  
in: BA 243/1955, S. 16

Farbwerke Schroeder & Stadelmann AG, Oberlahnstein, Jahresab-  
schluß 1948, in: BA 14/1956, S. 10

Junker & Ruh AG, Karlsruhe, Jahresabschlüsse 1951 bis 1954, in:  
BA 166/1956, S. 13 und 14

Berlinische Lebensversicherungs AG, Berlin, Jahresabschluß 1948,  
in: BA 127/157, S. 12 bis 14

Buchdruckerei Aktiengesellschaft Passavia, Passau, Jahresab-  
schlüsse 1955 und 1956, in: BA 30/1959, S. 9

Flensburger Schiffsparten-Vereinigung AG, Flensburg, Jahres-  
abschluß 1958, in: BA 227/1959, S. 8

Vosswerke Aktiengesellschaft, Sarstedt, Jahresabschluß 1958, in:  
BA 4/1962, S. 15

Stuttgarter-Straßenbahnen Aktiengesellschaft, Stuttgart, Jahres-  
abschlüsse 1954 bis 1957, in: BA 22/1962, S. 16

Sarotti Vermögensverwaltungs-Aktiengesellschaft, Hattersheim,  
Jahresabschluß 1972, in: BA 189/1975, S. 12

Fortsetzung: nächste Seite



Rhein-Main-Bauträger AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1972, in:  
BA 25/1974, S. 17

Gebrüder Thonet Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß  
1972, in: BA 60/1974, S. 11

Stahlwerke Röchling-Burbach Gesellschaft mit beschränkter Haftung,  
Völklingen, Jahresabschluß 1975, in: BA 28/1978, S. 17

Europäische Rundfunk und Fernseh Aktiengesellschaft Europa Nr. 1,  
Saarbrücken, Jahresabschluß 1975, in: BA 78/1977, S. 30

Demerag Donau-Main-Rhein-Schiffahrts Aktiengesellschaft, Regens-  
burg, Jahresabschluß 1974, in: BA 116/1977, S. 31

Strabag Bau-AG, Köln, Jahresabschlüsse 1970 bis 1976, in: BA  
156/1977, S. 31 - 39

Tiefbau-Aktiengesellschaft "Unterweser", Oldenburg, Jahresab-  
schluß 1975, in: BA 5/1978, S. 14

Götz Aktiengesellschaft, Ravensburg, Jahresabschluß 1976, in:  
BA 12/1978, S. 14

Alpine Aktiengesellschaft, Augsburg, Jahresabschlüsse 1973 bis  
1977, in: BA 104/1978, S. 14 - 18

Stadtwerke Düsseldorf Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresab-  
schlüsse 1970 bis 1975, in: BA 134/1978, S. 37

Aktiengesellschaft Bad Salzschlirf, Bad Salzschlirf, Jahresab-  
schluß 1976, in: BA 173/1978, S. 12

Hamburger Gaswerke GmbH, Hamburg, Jahresabschlüsse 1973 - 1977,  
in: BA 48/1979, S. 16

Asta Ullrich AG, Annweiler, Jahresabschlüsse 1977 und 1978, in:  
BA 83/1979, S. 31

oder lediglich aus dem Testat des Abschlußprüfers. 1)

An einigen Beispielen aus den Veröffentlichungen zu geänderten Jahresabschlüssen soll zum einen gezeigt werden, wie sich auch hier sämtliche Änderungen auf die von uns vorgeschlagenen Abweichungserscheinungsformen auffächern lassen, zum anderen, daß es sich bei den Änderungen in der Regel um wesentliche Beanstandungen handelt, weil die Auswirkungen auf das Ergebnis größer als 2 % des Kapitals sind.

Für die Hamburger Gaswerke 2) führt die Aufbereitung der Zahlen zu der nachfolgenden Übersicht:

| Veränderung der Wertansätze nachfolgender Bilanzposten (ursprünglicher Wertansatz gegenüber veränderten Wertansatz) | zu hoher Aktivpostenansatz | zu niedriger Aktivpostenansatz | zu niedriger Passivpostenansatz |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------|--------------------------------|---------------------------------|
| <b>a) in TDM</b>                                                                                                    |                            |                                |                                 |
| Vorräte                                                                                                             |                            |                                |                                 |
| 1975                                                                                                                | 7.787                      |                                |                                 |
| 1976                                                                                                                |                            | 6.296                          |                                 |
| 1977                                                                                                                |                            | 10.174                         |                                 |
| Pensionsrückstellungen                                                                                              |                            |                                |                                 |
| 1975                                                                                                                |                            |                                | 4.657                           |
| 1976                                                                                                                |                            |                                | 8.588                           |
| 1977                                                                                                                |                            |                                | 12.467                          |
| <b>b) in % des Kapitals</b>                                                                                         |                            |                                |                                 |
| <u>(Kapital: TDM 170.000)</u>                                                                                       |                            |                                |                                 |
| Vorräte                                                                                                             |                            |                                |                                 |
| 1975                                                                                                                | 4,6                        |                                |                                 |
| 1976                                                                                                                |                            | 3,7                            |                                 |
| 1977                                                                                                                |                            | 6,0                            |                                 |
| Pensionsrückstellungen                                                                                              |                            |                                |                                 |
| 1975                                                                                                                |                            |                                | 2,7                             |
| 1976                                                                                                                |                            |                                | 5,5                             |
| 1977                                                                                                                |                            |                                | 7,3                             |

---

1) Schütte-Lanz Holzwerke AG, Mannheim, Jahresabschluß 1951, in: BA 34/1953, S. 12

vgl. auch

Generator Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1950, in: BA 225/1956, S. 19

J.P.S. Industrieverpackungs- und Service AG, Essen, Jahresabschluß 1974, in BA 214/1976, S. 22

2) Hamburger Gaswerke GmbH, Hamburg, Jahresabschlüsse 1973 bis 1977, in: BA 48/1979, S. 16

Hamburger Gaswerke GmbH, Geschäftsberichte 1975 bis 1977

Die Auswirkungen der Änderungen in den Jahresabschlüssen der Strabag AG lassen sich wie folgt aufbereiten:

| Veränderung der Wertansätze nachfolgender Bilanzposten (ursprünglicher Wertansatz gegenüber veränderten Wertansatz) | zu niedriger Aktivpostenansatz | zu niedriger Passivpostenansatz | zu hoher Passivpostenansatz |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|---------------------------------|-----------------------------|

a) in TDM

Anlagevermögen

|      |       |  |  |
|------|-------|--|--|
| 1972 | 3.497 |  |  |
|------|-------|--|--|

Sonderposten mit Rücklageanteil

|      |  |       |  |
|------|--|-------|--|
| 1972 |  | 7.600 |  |
| 1974 |  | 7.000 |  |
| 1975 |  | 5.200 |  |

Rückstellungen

|      |  |  |       |
|------|--|--|-------|
| 1972 |  |  | 4.103 |
| 1974 |  |  | 7.000 |
| 1975 |  |  | 5.200 |

b) in % des Kapitals

(Kapital:

1972: TDM 8.400  
1974: TDM 29.000  
1975: TDM 36.750

Anlagevermögen

|      |      |  |  |
|------|------|--|--|
| 1972 | 41,6 |  |  |
|------|------|--|--|

Sonderposten mit Rücklageanteil

|      |  |      |  |
|------|--|------|--|
| 1972 |  | 90,5 |  |
| 1974 |  | 24,1 |  |
| 1975 |  | 14,1 |  |

Rückstellungen

|      |  |  |      |
|------|--|--|------|
| 1972 |  |  | 48,9 |
| 1975 |  |  | 24,1 |
| 1976 |  |  | 14,1 |

---

1) Strabag Bau-AG, Köln, Jahresabschlüsse 1970 bis 1976, in: BA 156/1977, S. 31 bis 39

Strabag Bau-AG, Köln, Geschäftsberichte 1970 bis 1977

Da kraft Gesetzes ein Bestätigungsvermerk unwirksam ist, wenn der Jahresabschluß vom Vorstand geändert wird, nachdem ihm der Prüfungsbericht vorgelegt worden ist, (§ 162 Abs. 3 AktG) oder wenn die Hauptversammlung im Feststellungsbeschluß den vom Vorstand vorgelegten Jahresabschluß ändert (§ 173 Abs. 3 AktG), sollte dies, wie in den nachfolgenden Testaten, verdeutlicht werden.

"Die vorstehende Bilanz tritt an die Stelle der im Bundesanzeiger vom...veröffentlichten Fassung, die als überholt gilt." 1)

"Unter Zurückziehung des am...erteilten Bestätigungsvermerks erteile ich nunmehr..." 2)

"...der im Mai 1958 erteilte Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluß 1957 wird hiermit aufgehoben." 3)

---

1) Biox AG, Mannheim, Jahresabschluß 1948, in: BA 200/1951, S. 11

2) Rothenfelder Solbad und Saline AG, Bad Rothenfelde, Jahresabschluß 19561, in: BA 219/1953, S. 15

3) Gottschalk & Co. AG, Kassel, Jahresabschluß 1957, in BA 28/1960, S. 11

Die unter Abschnitt 31111o dargestellten Beanstandungen (hier die qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis) haben zum einen gezeigt, daß die von uns gewählte in Abbildung 6 dargestellte Systematik der Abweichungserscheinungsformen erheblich praktikabler ist, als es die bisher in der Literatur üblichen Vorschläge sind 1).

Das System wurde bestätigt, einerlei ob die Abweichung im Teilbeurteilungsobjekt Buchführung, Jahresabschluß oder auch Geschäftsbericht festgestellt wurde.

Wenngleich es bislang keine eingeschränkten Bestätigungsvermerke wegen nicht vorhandener oder nicht ordnungsgemäßer Angaben, die quantitative Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis angezeigt hätten, im Geschäftsbericht gegeben hat, so sind der Öffentlichkeit doch zahlreiche Beanstandungen dieser Art bekannt geworden, wie sämtliche oben aufgeführten Beispiele zeigen, die ebenso in die von uns vorgeschlagene Systematik passen, wie die von verschiedenen Autoren 2) in veröffentlichten Geschäftsberichten festgestellten Mängel.

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, Tz 53 (Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung), 55 (Verstöße gegen Bewertungsvorschriften), 57 (Verstöße gegen Gläubigerschutzvorschriften) und 58 (Unvollständiger oder unrichtiger Inhalt des Geschäftsberichtes)

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), „Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 879

- 2) Damm, Günther; Halbinger, Josef; Kellinghusen, Georg; Die Berichterstattung über Methodenänderungen gemäß § 16o Abs. 2 AktG - Eine Erhebung anlässlich des Übergangs zur Teilwertberechnung der Pensionsverpflichtungen, in: ZfbF 1977, S. 367 - 375

vgl. auch

Castan, Edgar, Die Erläuterungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden der großen Börsengesellschaften in den Geschäftsberichten für 1967, in: DB 1969, S. 269 - 272 und S. 315 - 318

Knoche, Martin, Die Berichterstattung über Bewertungsänderungen im Geschäftsbericht nach neuem Aktienrecht, Düsseldorf 1967

Zum anderen liegen den unter Abschnitt 311110 vorgestellten eingeschränkten Bestätigungsvermerken Beanstandungen zugrunde, die auch nach unserem Gewichtungsvorschlag als wesentliche Beanstandungen bezeichnet werden müßten.

Lediglich in einigen wenigen Fällen setzten die Abschlußprüfer die Toleranzgrenze, an der aus Beanstandungen wesentliche Beanstandungen wurden, niedriger als von uns vorgeschlagen an.

Diese wenigen Ausnahmen rechtfertigen allerdings nicht eine Herabsetzung der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze, die ohnehin nur als Obergrenze angesehen werden kann; dem Abschlußprüfer kann nämlich nicht verwehrt werden, auch auf darunterliegende Sachverhalte hinzuweisen, wenn er dies für eine notwendige Information hält.

Die Anwendung der Toleranzgrenze auf die der Öffentlichkeit nicht durch Testat, sondern auf andere Weise bekanntgewordenen Beanstandungen machte deutlich, daß es sich in sehr vielen Fällen um wesentliche Beanstandungen gehandelt hat; wir hätten in diesen Fällen somit Konsequenzen im Testat erwartet.



311111 Die qualitativen Abweichungen mit  
quantitativen Auswirkungen auf die  
Struktur

311111o Die vorgeschlagene Toleranzgrenze

Auch für die qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur gilt, daß die Abweichung um so gravierender wird, je größer die durch sie bewirkten, in Geldeinheiten gemessenen Soll-Ist-Abweichungen sind.

Die Andersartigkeit dieser Abweichungen gegenüber den qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf das Ergebnis verlangt, daß beim Vorliegen dieser - lediglich die Struktur beeinflussenden - Abweichungen eine andere, sinnvolle Toleranzgrenze und Bezugsbasis vorgegeben wird.

Da die Abweichungen, für die hier eine Toleranzgrenze vorzuschlagen ist, entweder die Vermögens- und Ertragsstruktur bzw. weitere jedoch aus diesen beiden Strukturen abgeleitete Gradmesser betreffen, sollten die Nettobilanzsumme und die Gesamtleistung die Bezugsbasen für die Toleranzgrenze sein.

Unter Nettobilanzsumme soll hier - in Anlehnung an die Definition im Statistischen Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1) - das Nominalkapital abzüglich der ausstehenden Einlagen und des Buchwertes der eigenen Aktien verstanden werden.

Ohne sich dem Vorwurf der Willkür auszusetzen, läßt sich jedoch unmittelbar keine Größenangabe in bezug auf die Nettobilanzsumme und die Gesamtleistung machen.

Die Lösung könnte jedoch mittelbar über das Kapital gefunden werden.

Auch in diesem Fall soll zunächst in den zur aktienrechtlichen Rechnungslegung vorhandenen Gesetzen nach einer Quelle gesucht werden, die für eine analoge Anwendung geeignet wäre.

---

1) Statistisches Bundesamt, Wiesbaden (Hrsg.), Statistische Jahrbuch 1978 für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Mainz 1978, S. 122 und 123

In den meisten Quellen fehlt entweder ein Quantifizierungsvorschlag oder aber er ist für die hier zu suchende Toleranzgrenze zu niedrig angesetzt, denn bei den hier zu gewichtenden Strukturabweichungen kann die Toleranzgrenze erheblich höher festgelegt werden als bei den Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf das Ergebnis.

Als bereits wesentlich wird nach § 142 AktG eine Gruppe von Aktionären angesehen, deren Anteile zusammen mehr als 10 % des Grundkapitals erreichen.

Auch bei der Verschmelzung werden 10 % des Grundkapitals als eine Grenze vom Gesetzgeber toleriert, unter der ein Ausgleich von Spitzenbeträgen in Barzahlungen noch erfolgen kann (§ 344 Abs. 2 AktG).

Schließlich wird nach §§ 27, 52 AktG dann eine Nachgründungsprüfung erforderlich, wenn eine Sacheinlage von über 10 % des Grundkapitals erbracht worden ist. 1)

Die drei Toleranzgrenzen beziehen sich ausschließlich auf Strukturen (Aktionärs- oder Vermögensstrukturen), so daß eine analoge Anwendung dieser Bestimmung den Schluß zuließe, daß Abweichungen in der Vermögens- und Ertragsstruktur in Höhe von 10 % des Kapitals für den Anteilseigner eine kritische Grenze darstellen können.

- 
- 1) In bisher einem Fall hat ein Abschlußprüfer sein Testat eingeschränkt, weil offensichtlich die erforderliche Nachgründungsprüfung noch nicht stattgefunden hat.  
Die Einschränkung lautete

"...mit der Einschränkung, daß eine Nachgründungsprüfung wegen §§ 27, 52 AktG durchgeführt werden muß."

T & F Druckhaus AG, Jahresabschluß 1972, in BA 64/1974, S. 20

Wie könnte diese auf das Kapital bezogene Toleranzgrenze nun auf die Nettobilanzsumme und die Gesamtleistung transformiert werden?

Ein Blick auf die im Statistischen Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 1) für die einzelnen Branchen zusammengefaßten Strukturen der Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen erlaubt die nachfolgende Transformation:

Da das Grundkapital aufgerundet durchschnittlich 20,0 % der Nettobilanzsumme ausmacht - die genauen Werte liegen für das produzierende Gewerbe bei 15,7 % und für die sonstigen Wirtschaftsbereiche bei 18,6 % - und die Nettobilanzsumme ihrerseits sich ungefähr jeweils in der Größenordnung der Gesamtleistung ergibt, muß etwa dann eine qualitative Abweichung mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur zu einer wesentlichen Beanstandung deklariert werden, wenn die quantitativen Auswirkungen 2 % der Nettobilanzsumme bzw. 2 % der Gesamtleistung ausmachen. 2)

Eine qualitative Abweichung mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur wird somit erst dann zur wesentlichen Beanstandung, wenn vom Betrag her gesehen die Abweichung gegenüber einer qualitativen Abweichung mit quantitativen Auswirkungen auf das Ergebnis 3) fünfmal so groß ist.

Auch hier soll im nachfolgenden untersucht werden, wie sich diese von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze zu jener Grenze verhält, bei der die Abschlußprüfer sich bislang veranlaßt sahen, das Testat wegen vorgefundener Strukturbeanstandungen einzuschränken.

---

1) Statistisches Bundesamt, Wiesbaden (Hrsg.), Statistisches Jahrbuch 1978 für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Mainz 1978, S. 122 bis 125

2) Bei starken Abweichungen dieser aus dem ungewogenen Durchschnitt aller Branchen gebildeten Relationen von Kapital zu Nettobilanzsumme und Gesamtleistung kann u. U. eine branchenspezifische Anpassung der Toleranzgrenze bezogen auf die Nettobilanzsumme und Gesamtleistung sinnvoll sein.

3) vgl. Abschnitt 3111100

3111111 Die durch Sollpostentausch verursachten Abweichungen

In den nachfolgenden Testatsbeispielen wurde auf Abweichungen dieser Art hingewiesen.

"..., daß die sozialen Abgaben nicht gesondert ausgewiesen sind... ." 1)

"... . Der Ausweis der Position 'Sonstige Steuern' ist im Hinblick auf den Zusammenhang mit dem nichtausweisungspflichtigen Umsatz unterblieben." 2)

"..., daß der gesonderte Ausweis der Position 'Sonstige Steuern' im Hinblick auf den Zusammenhang mit dem... nicht ausweisungspflichtigen Umsatz unterblieben ist." 3)

Aus der Art der Abweichungen - hier Sollpostentausch durch Zusammenfassen zweier unterschiedlicher Aufwandsarten - ergibt sich bei diesen Testatsbeispielen für einen Externen die Schwierigkeit, die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze zu überprüfen. Dies wäre lediglich aus interner Sicht exakt möglich. Es darf jedoch mit großer Wahrscheinlichkeit angenommen werden, daß in den Testatsbeispielen unter 2) und 3) die Toleranzgrenzen überschritten wurden.

Da auch unzulässige bzw. unzureichende Postenbezeichnungen durch Postentausch verursachte Abweichungen darstellen, überraschen die wenigen bisher vorliegenden Testatseinschränkungen zu dieser Abweichungsart.

Wenngleich lediglich aus interner Sicht ein umfassender Nachweis über den hier geäußerten Umfang dieser Abweichungsart zu führen wäre, so können wir dennoch als Externe - allerdings in nur begrenztem Umfang - aus den Veröffentlichungen der Jahresabschlüsse erkennen, daß Beanstandungen dieser Abweichungsart nicht zu Konsequenzen im Testat geführt haben.

---

1) Wilmersdorfer Grundeigentum AG, Berlin, Jahresabschluß 1951, in: BA 85/1961, S. 16

2) Deutsche Kleider-Werke Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1966, in: BA 238/1966, S. 12

3) Kammgarnspinnerei Wilhelmshaven Aktiengesellschaft, Wilhelmshaven, Jahresabschluß 1967, in: BA 226/1967, S. 10

In den von der Wirtschaftsprüferkammer jährlich erstellten Berichten über das Ergebnis der Durchsicht der im Bundesanzeiger veröffentlichten Jahresabschlüsse 1) wurde in den anschließenden Fällen auf Verstöße nachfolgend näher beschriebener Art hingewiesen.

|                                                                     |  | Anzahl der Abweichungen |      |      |      |      |
|---------------------------------------------------------------------|--|-------------------------|------|------|------|------|
|                                                                     |  | 1970                    | 1971 | 1972 | 1973 | 1974 |
| <b>Art der Abweichungen</b>                                         |  |                         |      |      |      |      |
| <b>Sollpostentausch in der Bilanz</b>                               |  |                         |      |      |      |      |
| Fehlende Angabe des Einforderungsbetrages bei ausstehenden Einlagen |  | -                       | -    | -    | 1    | -    |
| unzulässige bzw. unzureichende Postenbezeichnung                    |  |                         |      |      |      |      |
| - im Anlagevermögen                                                 |  | 7                       | 3    | -    | 1    | -    |
| - im Umlaufvermögen                                                 |  | 10                      | 15   | 7    | -    | 4    |
| - zwischen dem Anlage- und Umlaufvermögen                           |  | 6                       | 7    | -    | -    | -    |
| <b>Gewinn- und Verlustrechnung</b>                                  |  |                         |      |      |      |      |
| kein gesonderter Ausweis der                                        |  |                         |      |      |      |      |
| - Abschreibungen und Wertberichtigungen auf Finanzanlagen           |  | 1                       | 1    | 5    | 2    | 7    |
| - IAG-Vermögensabgabe                                               |  | 6                       | 8    | 1    | 1    | 1    |
| - Ertragsteuer                                                      |  | 1                       | 1    | -    | 1    | -    |

---

1) Wirtschaftsprüferkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Düsseldorf, Bericht für den Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer über das Ergebnis der Durchsicht der im Bundesanzeiger gesetzlich veröffentlichten Jahres- und Konzernabschlüsse, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1971 vom 15. Mai 1972, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1973 vom 13. Januar 1974 und Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1974 vom 1. März 1975

Während für die durch Sollpostentausch entstandenen Abweichungen der Gewinn- und Verlustrechnung lediglich ungefähre Angaben bezüglich des Umfanges der Abweichungen gemacht werden können, läßt sich zu den unzulässig zwischen Anlage- und Umlaufvermögen ausgewiesenen Posten sowie für die in den übrigen Abweichungen enthaltenen unzulässigen Postenbezeichnungen aus den Veröffentlichungen direkt ablesen, daß die von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenzen i. d. R. überschritten waren.

Schwieriger stellt sich die Überprüfung in jenen Fällen dar, in denen durch unzureichende Veröffentlichung der Art, daß bei bestimmten Posten Angaben zur Fristigkeit fehlen, die für die Testatserteilung relevante Toleranzgrenze erreicht wird.

Hier kann lediglich der Überprüfte und auch der Abschlußprüfer feststellen, ob durch die fehlende vom Gesetz zusätzlich verlangte Charakterisierung - etwa "davon fällig in vier Jahren" - die von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenzen überschritten werden.

Wenngleich diese wenigen, mit Sollpostentausch-Abweichungen belasteten, veröffentlichten Jahresabschlüsse auch uneingeschränkte Bestätigungsvermerke erhielten, so darf diese geringe Anzahl der Sollpostentausch-Abweichungen nicht darüber hinwegtäuschen, daß mit Wahrscheinlichkeit Verstöße dieser Art erheblich höher sind.

Daß es zu dieser Abweichungsart bisher nur einen einzigen im Spruchstellenverfahren entschiedenen Beschluß des Bundesgerichtshofes 1) gibt, darf ebenfalls nicht darüber hinwegtäuschen, daß eine Fülle von Abweichungen dieser Art - man denke auch etwa an einen bereits in der früheren Informationsverarbeitungsstufe der Buchführung durchgeführten Sollpostentausch - nur für interne Analytiker und den Abschlußprüfer ermittelbar ist.

Bislang wurde nur auf einige wenige, durch Sollpostentausch - z. B. Zuordnung von Wertpapieren unter "Beteiligungen" oder "andere Wertpapiere" - 2) entstandene Abweichungen in der Presse hingewiesen.

---

1) o.V., Das Bilanzschema des § 131 AktG hat zwingenden Charakter, in: WPg 1965, S. 429 bis 431

2) o.V., Die Gotttfried Lindner AG hat Konkurs angemeldet, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 10. Februar 1965, S. 22

vgl. auch

Schmitz H., Der kleine Mann hat das Nachsehen, in: Handelsblatt vom 12. Januar 1965, S. 14

o.V., Für Paket-Bilanzierung gibt es kein Schema, in Handelsblatt vom 25. August 1975, S. 9



3111112 Die durch Habenpostentausch  
verursachten Abweichungen

Eine qualitative Abweichung mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur in der Erscheinungsform des Passivpostentausches führte in einem Fall nur deshalb nicht zur Einschränkung des Bestätigungsvermerkes, weil die geprüfte Gesellschaft diesen Verstoß erst nach der Prüfung des Abschlußprüfers beging. 1)

Der Jahresabschluß wurde nach dem Testat des Abschlußprüfers geändert und veröffentlicht. Zu diesem bisher einmaligen Schritt hatte sich das geprüfte Unternehmen entschlossen, weil der Abschlußprüfer die vom geprüften Unternehmen gewünschte positivere Liquiditätsstrukturdarstellung nicht mit dem uneingeschränkten Testat versehen wollte.

- 
- 1) Alfons Müller-Wipperfürth AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1961, in: BA 231/1961, S. 15

Der Betätigungsvermerk hatte den nachfolgenden vom geprüften Unternehmen erteilten Zusatz erhalten:

"Der von dem Abschlußprüfer geprüfte und wie vorstehend testierte Jahresabschluß wurde durch die ordentliche Hauptversammlung am 1.11.1961 nach seiner Vorlegung in zwei Positionen erweitert und in einer Position geändert, ohne daß hierdurch das Jahresergebnis verändert wurde."

In der ursprünglichen vom Prüfer testierten Bilanz waren unter kurzfristigen Verbindlichkeiten und sonstigen Darlehen insgesamt DM 15.861.000,— erschienen, die nach Meinung der Hauptversammlung besser gesondert in der zwischen Rücklagen und Rückstellungen auszuweisenden Positionen "Partiarische Darlehen" gezeigt werden mußten.

Von der Größenordnung her macht diese Position 79,3 % des Kapitals und 17,2 % der Nettobilanzsumme aus.

Auch die folgenden, von der Wirtschaftsprüferkammer 1) zusammengestellten, durch Habenpostentausch verursachten Abweichungen hätten in nicht wenigen Fällen wegen des Umfangs oder der Bedeutung der Abweichungen zu Konsequenzen in der Testatserteilung führen müssen.

|                                                          | Anzahl der Abweichungen |      |      |      |      |
|----------------------------------------------------------|-------------------------|------|------|------|------|
|                                                          | 1970                    | 1971 | 1972 | 1973 | 1974 |
| <b>Art der Abweichungen</b>                              |                         |      |      |      |      |
| <b>Habenposten in der Bilanz</b>                         |                         |      |      |      |      |
| fehlende Aufteilung nach Aktiengattung                   | -                       | 2    | 2    | -    | -    |
| unzulässige bzw. unzureichende Postenbezeichnung bei den |                         |      |      |      |      |
| - Rücklagen                                              | 4                       | 2    | -    | -    | 3    |
| - Sonderposten mit Rücklagenanteil                       | 10                      | 3    | 29   | 32   | 33   |
| - Wertberichtigungen                                     | 26                      | 11   | 20   | 20   | 20   |
| - Verbindlichkeiten                                      | 13                      | -    | 6    | 19   | 34   |
| <b>Gewinn- und Verlustrechnung</b>                       |                         |      |      |      |      |
| kein gesonderter Ausweis der                             |                         |      |      |      |      |
| - Erträge aus Anlageabgängen                             | -                       | -    | -    | -    | 4    |
| - a.o. Erträge                                           | -                       | -    | -    | -    | 4    |

---

1) Wirtschaftsprüferkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Bericht für den Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer über das Ergebnis der Durchsicht der im Bundesanzeiger gesetzlicher veröffentlichten Jahres- und Konzernabschlüsse, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1971 vom 15. Mai 1972, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1973 vom 13. Januar 1974 und Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1974 vom 1. März 1975

3111113 Die durch Soll- und/oder  
Habenpostentausch verursachten Abweichungen

Bei den nachfolgenden Testatseinschränkungen können sowohl Soll- als auch Habenpostentausch-Abweichungen vorliegen.

"... . Die Gewinn- und Verlustrechnung weist für die Aufwendungen und Erträge der Filiale Berlin Mischwerte aus DM-Ost und DM-West aus; das Ergebnis wurde auf Grundlage der Bilanz korrigiert." 1)

"... . Auf eine Aufgliederung der Gewinn- und Verlustrechnung...nach dem aktienrechtlichen Gliederungsschema mußte verzichtet werden... ." 2)

"..., daß die Rechnungsabschlüsse Abweichungen vor den Gliederungsvorschriften...enthalten." 3)

---

1) Katag AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1950, in: BA 171/1951, S. 13

2) Fertilia Chemische Werke AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 106/1953, S. 9

3) Westdeutsche Schlachtviehversicherung GmbH, Köln, Jahresabschlüsse 1949 - 1956, in: BA 234/1958, S. 12

Die Umgliederungen der Vergleichszahlen des Vorjahres lassen sich immer auch auf durch Soll- und/oder Habenpostentausch verursachte Abweichungen zurückführen.

Wenn - wie die wenigen nachfolgenden Testatsbeispiele zeigen - nur selten auf Umgliederungen im Testat hingewiesen wird, so bedeutet das nicht, daß die "Technik der Umgliederung" nicht doch relativ häufig benutzt wird.

"... . Das gilt auch für die zu Vergleichszwecken gemäß Aktiengesetz 1965 umgegliederten Werte der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, die aus dem von mir mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen Jahresabschluß für das Geschäftsjahr 1966 entwickelt wurden." 1)

"... . die Umgliederung der Vergleichszahlen des Vorjahres wurde richtig und vollständig vorgenommen." 2)

"...Jahresabschluß (einschließlich der Vorjahreszahlen) und der Geschäftsbericht entsprechen..." 3)

"Die Buchführung, der Jahresabschluß (einschließlich der Vorjahreszahlen) und der Geschäftsbericht..." 4)

- 
- 1) Deutsche Steinzeug- und Kunststoffwarenfabrik, Mannheim, Jahresabschluß 1967, in: BA 164/1968, S. 17
  - 2) Hamburger Hochbahn Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1968, in: BA 121/1969, S. 21
  - 3) Großkraftwerk Franken Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1974, in: BA 146/1974, S. 29
  - 4) Bayerische Hartstein-Industrie Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1977, in: BA 160/1978, S. 23

Bei den mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen Jahresabschlüssen der Großkraftwerk Franken Aktiengesellschaft 1) und Bayerische Hartstein-Industrie-Aktiengesellschaft 2) wurden beim nächstjährigen veröffentlichten Jahresabschluß 3) Umgliederungen vorgenommen. Allerdings wurden die geänderten Jahresabschlüsse "lediglich" als Vergleichszahlen aufgeführt.

Durch diese Umgliederungen - in unserer Systematik Soll- und/oder Habenpostentausch - sollten doch ganz offensichtlich Gliederungsverstöße des Vorjahres im darauf folgenden Jahr korrigiert werden.

---

1) Großkraftwerk Franken Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1973, in: BA /1973, S.

2) Bayerische Hartstein-Industrie-Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1976, in: BA /1977, S.

3) Großkraftwerk Franken Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1974, in: BA 146/1974, S. 29

Bayerische Hartstein-Industrie-Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1977, in: BA 160/1978, S. 23

Die Vergleichsabschlüsse hatten sich gegenüber den ursprünglichen Abschlüssen wie folgt geändert:

| <u>in TDM</u>                                                                   | Soll | Haben |
|---------------------------------------------------------------------------------|------|-------|
| Großkraftwerk Franken<br>Aktiengesellschaft                                     |      |       |
| Wertberichtigungen                                                              | 114  |       |
| Rückstellungen                                                                  |      | 114   |
| Bayerische Hartstein-<br>Industrie-Aktiengesellschaft                           |      |       |
| Aufwendungen für Roh-, Hilfs-<br>und Betriebsstoffe sowie für<br>bezogene Waren | 65   |       |
| Sonstige Erträge                                                                | 88   |       |
| Löhne und Gehälter                                                              |      | 3     |
| Sonstige Aufwendungen                                                           |      | 150   |
| <u>in % des Kapitals</u>                                                        |      |       |
| Großkraftwerk Franken<br>Aktiengesellschaft                                     |      |       |
| Wertberichtigungen                                                              | 0,1  |       |
| Rückstellungen                                                                  |      | 0,1   |
| Bayerische Hartstein-<br>Industrie-Aktiengesellschaft                           |      |       |
| Aufwendungen für Roh-, Hilfs-<br>und Betriebsstoffe sowie für<br>bezogene Waren | 10,8 |       |
| Sonstige Erträge                                                                | 14,7 |       |
| Löhne und Gehälter                                                              |      | 0,5   |
| Sonstige Aufwendungen                                                           |      | 25,0  |



Um Umgliederungen besonderer Art handelt es sich bei den zusammengefaßt oder gekürzt dargestellten Jahresabschlüssen.

Obwohl die Darstellung in Kurzform offensichtlich immer beliebter wird, ist zu fordern, daß das Testat nicht unter einem zusammengefaßten oder gekürzten Jahresabschluß in eben der gleichen Form verwendet wird wie unter dem ungekürzten, da nur letztere Darstellung auch vom Abschlußprüfer beurteilt worden ist.

Im Fachgutachten 3/77 wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß sich der Bestätigungsvermerk ausschließlich auf den ungekürzten Jahresabschluß bezieht. 1)

In einem Fall hat ein Prüfer sich durch einen besonderen Vermerk zu schützen gesucht:

"Bei Veröffentlichungen oder Weitergabe des Jahresabschlusses in einer von der bestätigten Fassung abweichenden Form würde es zuvor meiner erneuten Stellungnahme bedürfen, sofern hierbei mein Prüfvermerk zitiert oder auf meine Prüfung hingewiesen wird." 2)

---

1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Fachgutachten Nr. 3/1977, a.a.O., S. 218

2) Zacharias, O.J., in BA 133/1966, S. 18

vgl. auch

Mohr, Heinrich, in: BA 106/1970, S. 24

3111114 Die durch Soll-Haben-Posten-  
verlängerungen verursachten  
Abweichungen

Die nachfolgenden Testatsveröffentlichungen zu in jeweils einem Abschluß zusammengefaßten Mehrjahresabschlüssen bzw. einem mehrere Jahre betreffenden Geschäftsbericht stellen ebenso Soll-Haben-Postenverlängerungen dar.

"...erteile ich zu den vorstehenden, aus Gründen der Vereinfachung zusammengefaßten Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen... ." 1)

"...entsprechen die Buchführung, die Jahresabschlüsse..." 2)

---

1) Bremer Kaufhaus AG, Bremen, Jahresabschlüsse 1949 und 1950 in:  
BA 154/1951, S. 11

2) Hermes Kreditversicherungs AG, Berlin, Jahresabschlüsse 1949 bis  
1952, i: BA 141/1954, S. 18 bis 24

vgl. auch

'Albingia' Lebensversicherung AG, Hamburg, Jahresabschlüsse 1948  
bis 1952, in: BA 79/1955, S. 9 bis 11

Eisenwerke Kaiserslautern, Kaiserslautern, Jahresabschlüsse  
1953 und 1954, in: BA 144/1956, S. 9

Ernst Henkel AG, Stuttgart, Jahresabschlüsse 1948 bis 1954, in:  
BA 43/1957, S. 8

Odin, Grundstücks-Verwaltungs AG, Berlin, Jahresabschlüsse 1949  
bis 1954, in: BA 27/1959, S. 8

Bürgerliches Brauhaus Ravensburg AG, Ravensburg, Jahresabschlüsse  
1957 bis 1959, in: BA 50/1960, S. 10

wie die nachfolgenden Periodenabschlüsse, die mehr als 12 Monate umfassen. 1)

Die einfachste Form einer durch Soll-Haben-Postenverlängerung verursachten Abweichung - nämlich die Verlängerung lediglich zweier Jahresabschlußposten - stellte die Wirtschaftsprüferkammer 1971 fest. In zwei Abschlüssen erfolgte ein passivischer Ausweis von Einzelwertberichtigungen zu Forderungen. 2)

- 
- 1) Heinrich Lanz AG, Mannheim, Jahresabschluß 1949, in: BA 229/1951, S. 14

vgl. auch

E. Breuninger, KG auf Aktien, Stuttgart, Jahresabschluß 1949, in: BA 234/1951, S. 16

Riesener Werke AG, Nürnberg, Jahresabschluß 1949, in: BA 234/1951, S. 19

Atlas Reederei AG, Emden, Jahresabschluß 1949, in: BA 131/1951, S. 14

Hauff AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1949, in: BA 212/1951, S. 15

Thomas Scheuffeler AG, Ebersbad, Jahresabschluß 1949, in: BA 229/1951, S. 16

R. Jung AG, Fabrik für Präzisionsapparate, Heidelberg, Jahresabschluß 1949, in: BA 5/1952, S. 18

Norddeutsche Lederwerke AG, Hamburg, Jahresabschluß 1949, in: BA 15/1952, S. 19

R. Dolberg AG, Dortmund, Jahresabschluß 1949, in: BA 42/1952, S. 14

- 2) Wirtschaftsprüferkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Bericht für den Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer über das Ergebnis der Durchsicht der im Bundesanzeiger gesetzlich veröffentlichten Jahres- und Konzernabschlüsse, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1971 vom 15. Mai 1972, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1973 vom 13. Januar 1974 und Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1974 vom 1. März 1975

3111115 Die durch Soll-Haben-Postenverkürzung verursachten Abweichungen

In den nachfolgenden Testatseinschränkungen bezogen sich die durch Soll-Haben-Postenverkürzung verursachten Abweichungen zum einen auf durchgeführte Saldierungen von lediglich zwei Jahresabschlußposten.

"... . Auf den Namen der Gesellschaft, die den Geschäftsbetrieb zum Teil Dritten übertragen hat, bestehen von Dritten für eigene Rechnung vertragsmäßig eingegangene, in der Höhe nicht ermittelte Verpflichtungen sowie Forderungen. Gegen diese Firmen bestehen entsprechende Rückgriffsrechte. ..." 1)

"..., daß auf eine Rückstellung für...verzichtet wurde, zumal nach bestehenden Verträgen eine Weiterverrechnung möglich sein würde." 2)

"... . Die Rücklage für Konzernzwischengewinne ist von den vermieteten Erzeugnissen und Vorräten abgesetzt worden." 3)

---

1) Lassen & Co. AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 97/1954, S. 14

vgl. auch

Gerhard & Hey AG, Berlin, Jahresabschluß 1952, in: BA 247/1954, S. 15

2) Kraftwerke Mainz-Wiesbaden AG, Mainz, Jahresabschluß 1958, in: BA 247/1959, S. 12

3) Kienzle Apparate GmbH, Villingen-Schwenningen, Jahresabschluß 1976, in: BA 208/1976, S. 19

Zum anderen bezogen sie sich auf mehr oder weniger umfangreiche Bündel von Jahresabschlußposten.

"... . In der Bilanz erscheint wie bisher die Zweigniederlassung Brun per Saldo." 1)

"... . Die Vermögens- und Schuldteile der Zweigniederlassung...konnten...nur mit dem buchmäßigen Passivsaldo bilanziert werden." 2)

"... . Aus wirtschaftlichen Gründen konnte keine genaue Abgrenzung der Forderungen und Verbindlichkeiten innerhalb der einzelnen Glieder der Organisation der Muttergesellschaft durchgeführt werden." 3)

"...Forderungen und Verbindlichkeiten der Gesellschaft ...sind nicht gesondert, sondern als Saldo...ausgewiesen." 4)

"..., daß die Gesellschaft von der Publizitätserleichterung (§ 132 Abs. 5 AktG) Gebrauch gemacht hat, obwohl ein Teil der Aktien nur mittelbar dem Eigentümer (als natürliche Person) gehört... ." 5)

"..., daß die Gesellschaft von der Publizitätserleichterung des § 157 Abs. 4 Zi 1 AktG Gebrauch gemacht hat. Die Bilanzsumme übersteigt drei Millionen Deutsche Mark." 6)

- 
- 1) Vereinigte Filzfabriken AG, Gingen, Jahresabschluß 1948, in: BA 116/1951, S. 25
  - 2) Deutsche Zündwaren-Monopolgesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1947, in: Ba 154/1951, S. 12
  - 3) Transportkontor der rheinisch-westfälischen Eisenindustrie A. Kinkel AG, Berlin, Jahresabschluß 1950, in: BA 121/1952, S. 15
  - 4) Butzbach-Lichter Eisenbahn AG, Butzbach, Jahresabschluß 1959, in: BA 38/1961, S. 9

vgl. auch

Kleinbahn AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1960, in: BA 249/1961, S. 15

Kleinbahn Kassel-Naumburg AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1960, in: BA 1/1962, S. 12

- 5) Allgemeine Rohrleitung Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1963, in: BA 129/1964, S. 11
- 6) Acla Werke AG, Köln, Jahresabschluß 1967, in: BA 222/1968, S. 17

Bei den unter 5) und 6) aufgeführten Testatsbeispielen ist der jeweilige Abschlußprüfer ganz offensichtlich der Auffassung, daß die Schutzklausel zu Unrecht geltend gemacht wurde.

Die Soll-Haben-Postenverkürzungen können sich aber auch innerhalb eines Postens ergeben, wenn nämlich eine zur Beurteilung notwendige und auch gesetzlich geforderte Postenentwicklung im Geschäftsjahr nicht gezeigt wird.

Abweichungen dieser Art sind von der Wirtschaftsprüferkammer bei folgenden Positionen im dargestellten Umfang festgestellt 1) worden, ohne daß sie zu Konsequenzen im Testat geführt hätten.

| Art der Abweichungen                  | Anzahl der Abweichungen |      |      |      |      |
|---------------------------------------|-------------------------|------|------|------|------|
|                                       | 1970                    | 1971 | 1972 | 1973 | 1974 |
| Soll-Haben-Postenverkürzungen         |                         |      |      |      |      |
| fehlende oder fehlerhafte Entwicklung |                         |      |      |      |      |
| - im Anlagevermögen                   | 21                      | 13   | 9    | 13   | 18   |
| - bei Rücklagen                       | 41                      | 26   | 25   | 73   | 72   |
| - bei Wertberichtigungen              | 4                       | 4    | 3    | 3    | 4    |

---

1) Wirtschaftsprüferkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Bericht für den Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer über das Ergebnis der Durchsicht der im Bundesanzeiger gesetzlich veröffentlichten Jahres- und Konzernabschlüsse, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1971 vom 15. Mai 1972, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1973 vom 13. Juni 1974 und Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1974 vom 1. März 1975



Zur Abweichungsart der Soll-Haben-Postenverkürzung gehören auch jene Veröffentlichungen, in denen auf eine Darstellung der Gewinn- und Verlustrechnung verzichtet wird.

Diese Kürzung kann - wie in den nachfolgenden Beispielen - durch die geprüfte Gesellschaft selbst

"Die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung entfällt, da vertragsgemäß alle Erträge und Aufwendungen mit...verrechnet werden." 1)

"Sämtliche...sowie Aufwendungen und Erträge, die aufgrund des mit...geschlossenen Betriebsführungsvertrages in eigenem Namen, jedoch für Rechnung der...entstanden sind, werden im Jahresabschluß der...ausgewiesen." 2)

oder lediglich durch Nichtveröffentlichung der Gewinn- und Verlustrechnung 3)

- 
- 1) Verkaufsvereinigung für Teererzeugnisse AG, Essen, Jahresabschluß 1959, in: BA 126/1960, S. 23

vgl. auch

Ruhr Stickstoff AG, Bochum, Jahresabschluß 1961, in: BA 18/1962, S. 10

- 2) Kalle Aktiengesellschaft, Wiesbaden, Jahresabschluß 1961, in: BA 65/1962, S. 16

- 3) Chemische Fabrik Weyl AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1954, in: BA 140/1955, S. 14

vgl. auch

Vedag Vereinigte Dachpappen-Fabriken Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1956, in: BA 141/1957, S. 18

oder - wie in den folgenden Beispielen - durch den testierenden Abschlußprüfer mitgeteilt werden.

"...die Buchführung, der Bilanzabschluß und der Geschäftsbericht..." 1)

"... . Eine Gewinn- und Verlustrechnung...ist nicht aufgestellt worden, da Aufwendungen und Erträge zu dieser Zeit nicht entstanden sind." 2)

"... . Mangels jeglicher Bewegung wurde eine Gewinn- und Verlustrechnung für das Rumpfgeschäftsjahr laut Bericht des Vorstandes nicht aufgestellt." 3)

"... . Eine Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht aufgestellt worden, da Erträge nicht anfielen und die Aufwendungen durch vorhandene Rückstellungen gedeckt sind." 4)

"...Aufwendungen und Erträge sind nicht angefallen." 5)

---

1) Maschinenbauanstalt Venulet & Ellenberger AG, Darmstadt, Jahresabschluß 1949, in: BA 148/1951, S. 14

2) GEKA Geschäfts- und Kontorhaus AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 6/1952, S. 14

vgl. auch

Kupferwerk Ilsenburg AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 29/1952, S. 21

3) Industriegebäude Berlin-Hollenschönhausen AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 79/1952, S. 12

4) Transportförderungsaktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1951, in: BA 184/1952, S. 20

5) Dulv AG, Velbert, Jahresabschluß 1951, in: BA 190/1952, S. 11

vgl. auch

Goeddecke & Co., Chemische Fabrik AG, Berlin, Jahresabschluß 1954, in: BA 131/1955, S. 19

Wertheim AG für Handelsbeteiligungen, Berlin, Jahresabschluß 1955, in: BA 120/1956, S. 19

Gustav Lohse AG, Berlin, Jahresabschluß 1958, in: BA 136/1959, S. 13

In den meisten hier aufgeführten Fällen - Reduzierung des Jahresabschlusses auf die Bilanz - liegt ein Treuhänder- oder Auftragsverhältnis mit einer anderen Gesellschaft vor. Der Verzicht oder Teilverzicht auf eine Gewinn- und Verlustrechnung ist ein so beachtlicher Informationsverlust, daß überlegt werden sollte, ob nicht durch eine andere mögliche Darstellungsform diese Minderinformation beseitigt werden könnte.

Diese könnte so aussehen, daß der Treuhänder in "seiner" Gewinn- und Verlustrechnung sowohl alle im eigenen Namen als auch die für fremde Rechnung entstandenen Aufwendungen und Erträge ausweist, die in eigenen Namen entstandenen jedoch gesondert z. B. in einer Vorspalte kennzeichnet.

Für eine Darstellung in dieser Form spricht auch die Tatsache, daß bei den meisten dieser Gesellschaften Aufwands- und Ertragskonten im laufenden Geschäftsjahr ohnehin geführt werden.

Als eine Soll-Haben-Postenverkürzung besonderer Art darf man die nachfolgenden Veröffentlichungen ansehen, bei denen das Testat zu einem Jahresabschluß über ein Rumpfgeschäftsjahr 1) gehört.

- 
- 1) UNION Hamburger Fruchtauktionatoren AG, Hamburg, Jahresabschluß 1950, in: BA 178/1951, S. 12

vgl. auch

Idsteiner Lederwerke Landauer-Donner AG, Idstein, Jahresabschluß 1948, in: BA 210/1951, S. 17

AG für Steinindustrie, Oberhausen, Jahresabschluß 1949, in: BA 234/1951, S. 15

Sandoz AG, Nürnberg, Jahresabschluß 1948, in: BA 237/1951, S. 16

Berliner AG für Vermögensverwaltung, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 8/1952, S. 13

Trierer Bürgerverein 1964 AG, Trier, Jahresabschluß 1948, in: BA 30/1952, S. 15

Papierfabrik Mockmühl, Mockmühl, Jahresabschluß 1959, in: BA 38/1960, S. 12

Flughafen Frankfurt/Main AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1960, in: BA 9/1962, S. 12

Die unter Abschnitt 31111 dargestellten Beanstandungen (hier die qualitativen Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur) haben erstens bestätigt, daß die von uns gewählte Systematik der Abweichungserscheinungsformen für Strukturabweichungen in

- Sollpostentausch
- Habenpostentausch
- Soll-Haben-Postenverlängerung
- Soll-Haben-Postenverkürzung

praktikabel ist, da sämtliche Strukturabweichungen der drei Teilbeurteilungsobjekte in unserer Systematik - im Gegensatz zu den bisherigen Systematisierungsvorschlägen 1) - untergebracht werden können.

Die Systematik wird nicht nur für die aus Testatsveröffentlichungen, sondern auch durch Beanstandungen bestätigt, die auf andere Weise der Öffentlichkeit bekanntgeworden sind.

Sogar falsche und unvollständig charakterisierte Posten bzw. Postenteile - denn es wird auf den Geschäftsvorfall als kleinste kausale Einheit abgestellt - sind durch unser System abgedeckt, da es sich in diesen Fällen entweder um Soll- oder aber um Habenpostentausch handelt.

Daß unsere Systematik auch auf sogenannte "Posten unter dem Strich" angewandt werden muß, sei an dieser Stelle der Vollständigkeit wegen erwähnt.

Die unter 311111 dargestellten eingeschränkten Bestätigungsvermerke bestätigen zweitens, daß auch nach der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze, an der aus Beanstandungen wesentliche Beanstandungen werden, diese Einschränkungen hätten erfolgen müssen.

Die Anwendungen der Toleranzgrenze auf die der Öffentlichkeit nicht durch Testat, sondern auf andere Weise bekanntgewordenen Beanstandungen bestätigt allerdings auch, daß es sich in sehr vielen Fällen um wesentliche Beanstandungen handelt, die Konsequenzen im Testat verlangt hätten. 2)

---

1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167 AktG, TZ 53 (Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung), 54 (Verstöße gegen die Gliederungsvorschriften), 57 (Verstöße gegen Gläubigerschutzvorschriften) und 58 (unvollständiger und unrichtiger Inhalt des Geschäftsberichtes)

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 879

2) vgl. auch

Forster, Karl-Heinz, Zur Frage des Ausweises von Konzernforderungen und des zwingenden Charakters der Gliederungsvorschriften, in: WPg 1965, S. 473 - 478

### 311112 Die nicht prüfbaren Prüffelder

#### 311112o Die vorgeschlagene Toleranzgrenze

Auch bei den nicht prüfbaren Prüffeldern ist zunächst in Anlehnung an die Vorschläge in den Abschnitten 31111oo und 311111o festzustellen, welche Größenordnung die quantitativen Auswirkungen annehmen dürfen, ohne daß eine wesentliche Beanstandung gegeben ist.

Werden quantitative Auswirkungen auf das Ergebnis erwartet, die die Toleranzgrenze von 2 % des Kapitals erreichen, so muß das Vorliegen eines nicht prüfbaren Prüffeldes bereits nach dieser zusätzlichen Feststellung als wesentliche Beanstandung angesehen werden. 1)

Erwartet man demgegenüber quantitative Auswirkungen allein auf die Vermögens- oder Ertragsstruktur, die entweder die Toleranzgrenze von 1o % des Kapitals oder 2 % der Nettobilanzsumme oder 2 % der Gesamtleistung erreichen, so muß auch dieses nicht prüfbare Prüffeld als wesentliche Beanstandung angesehen werden. 2)

Können Feststellungen über erwartete quantitative Auswirkungen nicht getroffen werden, so muß für derartige Fälle eine zusätzliche Toleranzgrenze gefunden werden. Wiederum soll auch hier in den zur aktienrechtlichen Rechnungslegung vorhandenen Gesetzen nach einer Quelle gesucht werden, die für eine analoge Anwendung geeignet wäre.

Nicht prüfbare Prüffelder diese Art erst dann als wesentliche Beanstandung anzusprechen, wenn die aus § 166 Abs. 2 AktG abzuleitende Größenordnung von 5o % des Grundkapitals erreicht wird, scheint uns für die hier auszulotende Toleranzgrenze allerdings zu großzügig zu sein.

Ein nicht prüfbares Prüffeld in der Größenordnung von 25 % des Grundkapitals ist mit großer Wahrscheinlichkeit bereits eine Grenze, die beim Empfänger der Information ein Handeln bewirken wird.

Transformiert man diese Größenordnung von 25 % des Grundkapitals auf die Nettobilanzsumme und die Gesamtleistung, so führt auch dann ein nicht prüfbares Prüffeld zu einer wesentlichen Beanstandung, wenn das nicht prüfbare Prüffeld entweder die Größenordnung von 5 % der Nettobilanzsumme oder von 5 % der Gesamtleistung erreicht.

Im nachfolgenden soll überprüft werden, ob erstens die bisher beschriebenen Abweichungserscheinungsformen auch auf nicht prüfbare Prüffelder angewandt werden können; zweitens soll auch hier gegenübergestellt werden, wie sich die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze von 25 % des Grundkapitals, 5 % der Nettobilanzsumme oder 5 % der Gesamtleistung zu jener Grenze verhält, an der Abschlußprüfer offensichtlich auch feststellten, daß aus Beanstandungen - hier nicht prüfbare Prüffelder - wesentliche Beanstandungen geworden sind.

---

1) vgl. Abschnitt 31111oo

2) vgl. Abschnitt 311111o



3111121 Die zu hohen bzw. zu niedrigen  
Aktivpostenansätze

Vermutete qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis in der Erscheinungsform eines zu hohen bzw. zu niedrigen Aktivpostenansatzes haben in der Vergangenheit zu zahlreichen Testatseinschränkungen geführt.

Allein zum vermuteten zu hohen bzw. zu niedrigen Ansatz des Sachanlagevermögens wurden die nachfolgenden Testatseinschränkungen erteilt.

"..., daß...die Vertretbarkeit der Wertansätze des Anlagevermögens...ungewiß ist." 1)

"..., daß die Bewertung der zum 1.9.1951 übernommenen Anlagen...noch nicht vorgenommen werden konnte." 2)

"... . Eine endgültige Bewertung der vorgenommenen Bauten und der im Bau befindlichen Anlagen ist erst nach deren Fertigstellung möglich." 3)

"..., daß sich der Wert der Patente nicht abschließend beurteilen läßt." 4)

"..., daß der Wert der Bilanzposition 'in Bau befindliche Eigenheime' nicht abschließend beurteilt werden kann." 5)

"..., daß eine Wertminderung infolge der Stilllegung der Schachtanlagen für...der Höhe nach noch nicht beurteilt werden kann und im Jahresabschluß nicht berücksichtigt wurde." 6)

- 
- 1) Gemeinnützige Aktiengesellschaft für Wohnungsbau, Ludwigshafen, Jahresabschluß 1948, in: BA 15/1952, S. 17
  - 2) Niederrheinische Hütte AG, Duisburg, Jahresabschluß 1951, in: BA 46/1953, S. 14
  - 3) Fehrbelliner Platz Grundstücks AG, Berlin, Jahresabschluß 1953, in: BA 242/1954, S. 11
  - 4) Kabelwerk Vacha Aktiengesellschaft, Kassel, Jahresabschluß 1965, in: BA 177/1966, S. 19
  - 5) "Conti Bau" Continentale Bau-Eigenheim AG, Hamburg, Jahresabschluß 1964, in: BA 55/1967, S. 14
  - 6) Concordia Bergbau-Aktiengesellschaft, Oberhausen, Jahresabschluß 1967, in: BA 188/1968, S. 11



".... daß der in der Ostzone gelegene Grundbesitz... nicht abschließend beurteilt werden können." 7)

"...., daß wir nicht abschließend beurteilen können, ob... auf das Sachanlagevermögen eine Sonderabschreibung erfolgen muß." 8)

"daß die Bewertung des Grundbesitzes...nicht abschließend beurteilt werden kann." 9)

"...., daß ich den Wertansatz der Bauten und Grundstücke nicht beurteilen kann." 10)

"...., daß die Wertansätze für die Grundstücke und... nicht abschließend beurteilt werden können." 11)

"...habe ich den beigefügten Jahresabschluß...mit dem folgenden uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen: Die Buchführung,... . Eine am Bilanzstichtag vorliegende Überschuldung der Gesellschaft hängt wesentlich von dem Wert der mit dem Erinnerungsposten ausgewiesenen gewerblichen Schutzrechte ab, den ich nicht abschließend beurteilen kann." 12)

"Die Bewertung der unter Anlagen im Bau mit DM 58.870,— aktivierten Planungskosten für...konnte..nicht abschließend beurteilt werden." 13)

- 
- 7) Baugesellschaft am Teltowkanal AG, Berlin, Jahresabschluß 1970, in: BA 217/1971, S. 20
- 8) Holzwerk Mark KG a.A., Lüdenscheid, Jahresabschluß 1974, in: BA 61/1975, S. 27
- 9) Wertbau AG, Hannover, Jahresabschluß 1974, in: BA 22/1976, S. 18
- 10) Bautag-Bauträger AG, Wiesbaden, Jahresabschluß 1974, in: BA 60/1976, S. 19
- 11) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1975, in: BA 39/1977, S. 9
- 12) Transform Verstärkungsmaschinen Aktiengesellschaft, Schwalbach, Jahresabschluß 1977, in: BA 3/1979, S. 26
- 13) Teta Handels-Produktions Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 8/1979, S. 21

Da aus den dargestellten Testatsveröffentlichungen nicht zu entnehmen ist, in welchem Umfang die quantitativen Auswirkungen Ergebnis und/oder Struktur beeinflussen könnten, soll hier für die Beurteilung der Wesentlichkeit unsere oben aufgeführte Toleranzgrenze III herangezogen werden.

Der Umfang der nicht prüfbaren Prüffelder des Sachanlagevermögens bezogen auf das jeweilige Kapital und die Nettobilanzsumme kann für einige der oben zitierten Testatsbeispiele wie folgt angegeben werden.

| Testatsbeispiel | Prüffeld in % |                      |
|-----------------|---------------|----------------------|
|                 | zum Kapital   | zur Nettobilanzsumme |
| 1)              | 600           | 32                   |
| 3)              | 152           | 6                    |
| 4)              | (13)          | 13                   |
| 5)              | 961           | 51                   |
| 8)              | 114           | 24                   |
| 9)              | 350           | 75                   |
| 10)             | 778           | 49                   |
| 11)             | 103           | 44                   |
| 13)             | (15)          | 11                   |

Obwohl in den oben besonders gekennzeichneten Fällen die von uns geforderte Toleranzgrenze unterschritten wird, hätte nach unserem Gewichtungsvorschlag in diesen Fällen ausnahmslos dennoch eine Einschränkung erfolgen müssen, da wir auch eine Konsequenz im Testat fordern, wenn das nicht prüfbare Prüffeld mehr als 5 % der Nettobilanzsumme beträgt.

Auch bei vermuteten zu hohen bzw. zu niedrigen Ansatz des Finanzanlagevermögens wurden Testatseinschränkungen erteilt.

"... Der Wert der Beteiligungen...läßt sich nicht abschließend beurteilen." 1)

"..., daß...für die Bewertung der Wertpapiere des Anlagevermögens endgültige Maßstäbe noch fehlen." 2)

"..., daß die Möglichkeit einer vollen Realisierung des Wertansatzes der Beteiligungen...nicht übersehen werden kann." 3)

"..., daß...wir nicht beurteilen können, inwieweit der bei der...Beteiligungsgesellschaft...ausgewiesene Reinverlust von DM 173.945,44 eine nachhaltige Wertminderung der Beteiligung darstellt, die eine entsprechende Abschreibung erfordern würde." 4)

"..., daß wesentliche Teile der Vermögenswerte (im Buchwert rd. 38 Mio DM)...nicht abschließend beurteilt werden können." 5)

"..., daß die Bewertung von Wertpapieren des Anlagevermögens von mir nicht abschließend beurteilt werden kann." 6)

"..., die Angemessenheit des Wertansatzes der Beteiligung... in Höhe von DM 10.782.900,60...nicht beurteilt werden kann." 7)

Der Umfang der nicht prüfaren Posten des Finanzanlagevermögens für einige der hier zitierten Testatsbeispiele ergibt sich wie folgt

Testatsbeispiel

Prüffeld in %

|    | zum Kapital | zur Nettobilanzsumme |
|----|-------------|----------------------|
| 2) | 48          | 14                   |
| 3) | 38          | 38                   |
| 4) | 15          | 3                    |
| 5) | 950         | 90                   |
| 6) | 181         | 68                   |
| 7) | 108         | 5                    |

In dem gekennzeichneten Fall liegen Unterschreitungen der von uns geforderten Toleranzgrenze vor. Da bei diesem Beispiel beide für eine Testatseinschränkung erforderlichen Toleranzgrenzen unterschritten wurden, hätte allein aufgrund dieser Beanstandungen keine Einschränkung erfolgen müssen.

1) Byk-Guldenwerke Chemische Fabrik AG, Berlin, Jahresabschluß 1951, in BA 44/1953, S. 8

2) Th. Goldschmidt AG, Essen, Jahresabschluß 1954, in: BA 140/1955, S. 16

3) Deutscher Aero Lloyd AG, Köln, Jahresabschluß 1955, in: BA 4/1957, S. 13

4) Hugo Oppenheim & Sohn, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 185/1966, S. 15

5) Auto Union Aktiengesellschaft, Saarbrücken, Jahresabschluß 1957, in: BA 242/1977, S. 23

6) AVA Anlagen-Verwaltungs-Aktiengesellschaft, Oldenburg, Jahresabschluß 1976, in: BA 209/1978, S. 18

7) Bohlen Industrie GmbH, Essen, Jahresabschluß 1980, in: BA 31/1983, S. 1338

Die vorliegenden Testatseinschränkungen zum nicht prüfbaren Vorratsvermögen lassen nur den Schluß zu, daß auch hier ein zu hoher bzw. zu niedriger Bilanzansatz vermutet wurde.

"... . Die Bewertung von Fertigerzeugnissen im Betrag von DM 2.730,52 konnte nicht geprüft werden." 1)

"..., daß ein wesentlicher Teil der Stoffvorräte nicht zu den Bilanztagen festgestellt worden ist und im übrigen die Verwaltung der Stoffbestände Mängel erkennen läßt." 2)

"..., daß die Richtigkeit des Wertes der Warenbestände... nicht nachgeprüft werden konnte." 3)

"..., daß das Vorratsvermögen nicht körperlich aufgenommen wurde." 4)

"..., daß ein Teilbestand der Vorräte in Höhe von rd. DM 224.000,— der Menge und dem Werte nach erst nach Bilanzstichtag von Dritten ermittelt wurde." 5)

"..., daß die Wertansätze für die zum Verkauf bestimmten Grundstücke mit noch nicht fertiggestellten Bauten...nicht abschließend beurteilt werden können." 6)

"... . Die Bewertung der im Ausland lagernden Vorräte in Höhe von DM 63.000,— konnte infolge...nicht abschließend beurteilt werden." 7)

- 
- 1) Rheinische Sensenfabrik G. Wippemann & Cie., Köln-Kalk, Jahresabschluß 1948, in: BA 29/1956, S. 7
  - 2) Kreis Altenaer Eisenbahn-Aktiengesellschaft, Lüdenscheid, Jahresabschluß 1954, in: BA 121/1957, S. 10
  - 3) Vereinigte Silberwaren Fabriken AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1965, in: BA 4/1967, S. 8
  - 4) Albrecht & Meister AG, München, Jahresabschluß 1969, in: BA 214/1969, S. 13
  - 5) Wiegand Juwelier AG, Offenbach, Jahresabschluß 1971, in: BA 68/1973, S. 13
  - 6) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1974, in: BA 98/1976, S. 25
  - 7) Teta Bandel-Produktion Aktiengesellschaft München, Jahresabschluß 1978, in: BA 74/1980, S. 19

Zu den vorstehenden nicht prüfbarcn Vorrätepositionen kann der Umfang wie folgt angegeben werden

Testatsbeispiel

Prüffeld in %

|    | zum Kapital | zur Nettobilanzsumme |
|----|-------------|----------------------|
| 1) | 3           | 2                    |
| 2) | 8           | 3                    |
| 3) | 70          | 21                   |
| 4) | 367         | 49                   |
| 5) | 24          | 7                    |
| 6) | 82          | 40                   |
| 7) | 16          | 11                   |

In den gekennzeichneten Fällen liegen Unterschreitungen der von uns geforderten Toleranzgrenze vor. In zwei Fällen werden beide für eine Testatseinschränkung erforderlichen Toleranzgrenzen unterschritten, so daß nach unserem Gewichtungsvorschlag allein aufgrund dieser Beanstandungen keine Testatseinschränkung notwendig war.

Zum nicht prüfbaren Prüffeld "Wertpapier" bzw. "Aktien" hat es - wie die nachfolgenden Beispiele zeigen - ebenso Testatseinschränkungen gegeben,

"...der Wertansatz der Wertpapiere...zur Zeit nicht beurteilt werden kann." 1)

"..., daß wir den Wertansatz der...Aktien...nicht abschließend beurteilen können". 2)

"..., daß die Bewertung von Wertpapieren vor mir nicht abschließend beurteilt werden kann." 3)

wie zum nicht prüfbaren Prüffeld "Forderungen an verbundene Unternehmen"

"...Zum Wertansatz 'Forderungen gegen Konzernobergesellschaft' ist jedoch zu sagen:...Ein endgültiges Urteil über den Wertansatz kann deshalb noch nicht abgegeben werden." 4)

"..., daß in der Bilanz angeführte Forderung an ein verbundenes Unternehmen nicht abschließend beurteilt werden kann." 5)

"...Beim Wertansatz von Ansprüchen gegenüber...verbundenen Unternehmen wurde davon ausgegangen, daß der Fortbestand der Ruhrkohle AG gewährleistet ist." 6)

"..., daß die Werthaltigkeit der...Forderungen an verbundene Unternehmen nicht abschließend beurteilt werden kann." 7)

- 
- 1) Brauerei Durlacher Hof AG, München, Jahresabschluß 1948, in: BA 12/1951, S. 14
  - 2) Ferd. Rickforth Nachf. Aktiengesellschaft, Siegburg, Jahresabschluß 1973, in: BA 12/1975, S. 20
  - 3) AVA Anlagen-Verwaltungs-Aktiengesellschaft, Oldenburg, Jahresabschluß 1977, in BA: 229/1978, S. 19
  - 4) Kühl- und Lagerhaus Bremerhaven AG, Bremerhaven, Jahresabschluß 1953, in: BA 8/1955, S. 10
  - 5) Metallhütte Mark Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1967, in: BA 86/1969, S. 18
  - 6) Gold-Zack Werke Aktiengesellschaft, Mettmann/Rhld., Jahresabschluß 1973, in: BA 170/1974, S. 18

vgl. auch

Steinkohlenbergwerk Friedrich Heinrich AG, Kamp Lintfort, Jahresabschluß 1973, in: BA 170/1974, S. 30

Steinkohlenbergwerk Heinrich Robert AG, Pelkum-Herringen, Jahresabschluß 1973, in: BA 171/1974, S. 38

Niederrheinische Bergwerks AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1973, in: BA 172/1974, S. 29

- 7) Verwaltung Unives Beteiligungs-Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1978, in BA 216/1979, S. 20

vgl. auch

Unives Aktiengesellschaft für Forschung und Entwicklung von Dienstleistungen, Ahrensburg, Jahresabschluß 1978, in: BA 221/1979, S. 27



Der Umfang der nicht prüfbaren Prüffelder in hier zitierten Testatsbeispielen kann wie folgt angegeben werden

| Testatsbeispiel      | Prüffeld in % |                      |
|----------------------|---------------|----------------------|
|                      | zum Kapital   | zur Nettobilanzsumme |
| 1)                   |               |                      |
| 2)                   | 53            | 41                   |
| 3)                   | 411           | 82                   |
| 4)                   |               |                      |
| 5)                   | 26            | 14                   |
| 6) (Goldzack)        | (1)           | (0,1)                |
| (Friedrich Heinrich) | 46            | 23                   |
| (Heinrich Robert)    | 55            | 30                   |
| (Nieder-rheinische)  | 65            | 28                   |
| 7) (Verwaltung)      | (16)          | 13                   |
| (Univers)            | 2006          | 100                  |

In den gekennzeichneten Fällen liegen Unterschreitungen der von uns geforderten Toleranzgrenze vor. In zwei Fällen werden auch hier beide für eine Testatseinschränkung erforderlichen Toleranzgrenzen unterschritten, so daß nach unserem Gewichtungsvorschlag allein aufgrund dieser Beanstandungen keine Testatseinschränkung notwendig war.

Recht umfangreich ist die Sammlung jener Testatseinschränkungen, die nicht prüfbare Forderungen beanstanden.

"... . Die Sonstigen Forderungen...können nicht beurteilt werden." 1)

"... , daß die Forderungen...geschätzt werden mußten... ." 2)

"...mit Ausnahme der Forderungen...welche bis zum Prüfungszeitpunkt nicht exakt festgestellt werden konnten." 3)

"..., daß eine Forderung an...nicht beurteilt werden kann." 4)

"..., daß wir zur Angemessenheit des Wertansatzes eines... Kreditengagements...in Höhe von DM 320.000,— nicht Stellung nehmen können." 5)

"..., daß...wir zum Wertansatz einer Forderung...nicht Stellung nehmen können. ..." 6)

"..., daß die Bewertung der durch Dritte vorfinanzierte Baudarlehen noch nicht abgeschlossen ist." 7)

"...die Forderungen aus dem Verkauf dieses Abteils sind nicht geklärt." 8)

"..., daß die...Forderung an...nicht endgültig beurteilt werden kann." 9)

"..., daß der Wertansatz einer Forderung in Höhe von rund DM 75.000,— derzeit noch nicht abschließend beurteilt werden kann." 10)

---

1) Hamburgische Staatsoper AG, Hamburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 247/1951, S. 11

2) Aschinger AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 250/1951, S. 10

3) Finanz- und Verwaltungs GmbH, Freiburg, Jahresabschluß 1955, in: BA 22/1957, S. 12

4) Zschocke-Werke Aktiengesellschaft, Kaiserslautern, Jahresabschluß 1963, in: BA 14/1965, S. 16

4) Berliner Privatbank Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1964, in: BA 176/1965, S. 11

6) Hugo Oppenheim & Sohn, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 185/1966, S. 15

7) Süddeutsche Bauspar-Kredit AG, Singen, Jahresabschluß 1965, in: BA 50/1967, S. 7

8) Interterra Parkgaragen AG, Essen, Jahresabschluß 1962, in: BA 195/1967, S. 12

9) Oluf v. Jensen Maschinen-Import und Vertriebsaktiengesellschaft Kalkheim, Jahresabschluß 1971, in: BA 209/1972, S. 27

10) budget AG, Werbeagentur, Düsseldorf, Jahresabschluß 1972, in: BA 197/1974, S. 17

"..., daß der Wertansatz von Forderungen...von TDM 247,6 nicht abschließend beurteilt werden konnte." 11)

"..., daß zur Zeit nicht beurteilt werden kann, ob die Sicherheiten für eine Leistungsforderung von rd. DM 382.000,—...verwertbar sind." 12)

"..., daß ich den Ausweis...der Forderungen nicht abschließend beurteilen kann." 13)

"..., daß die Wertansätze für...die unter den sonstigen Vermögensgegenständen ausgewiesenen Forderungen...in Höhe von DM 980.000,— nicht abschließend beurteilt werden können." 14)

"..., daß die...Forderungen...von DM 53,3 Mio...nicht abschließend beurteilt werden können." 15)

"..., daß...Rückgriffsansprüche...zur Zeit nicht abschließend beurteilt werden können." 16)

"..., daß wir...die Bonität von zwei Krediten...von rd. DM 300.000,— nicht beurteilen können." 17)

"..., daß die Realisierbarkeit von Forderungen in Höhe von DM 5.925.000,— nicht beurteilt werden kann." 18)

"..., daß...Ansprüche gegenüber Banken...von insgesamt DM 1.200.000,— nur teilweise anerkannt worden sind." 19)

"..., daß...Kreditvolumen um ca. TDM 1.600 nicht mehr alle Unterlagen...zur Verfügung standen." 20)

---

11) Treu Kredit Aktiengesellschaft für Stadt- und Gemeindeentwicklung, Bonn-Beuel, Jahresabschluß 1974, in: BA 164/1975, S. 30

12) Knight Wegenstein AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1974, in: BA 203/1975, S. 17

13) Bautag-Bauträger AG, Wiesbaden, Jahresabschluß 1973, in: BA 59/1976, S. 16

14) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1974, in: BA 98/1976, S. 25

15) Pegulan-Werke AG, Frankenthal, Jahresabschluß 1976, in: BA 136/1977, S. 15

16) I.F.A.-Aktiengesellschaft für Investitionsforderung, Duisburg, Jahresabschluß 1974, in: BA 143/1977, S. 17

17) Condal Bank Deutschland Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1977, in: BA 193/1978, S. 15

18) Transform Verstärkungsmaschinen Aktiengesellschaft, Schwalbach, Jahresabschluß 1978, in: BA 232/1979, S. 27

19) GVG Güterverkehrs-Versicherung Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1981, in: BA 220/1982, S. 20

20) Auto Finanz Hamm KG, Stuttgart, Jahresabschluß 1982, in: BA 103/1983, S. 5225

Der Umfang der in Testaten beanstandeten nicht prüfbaren Forderungen gemessen an unseren Kriterien betrug:

| Testatsbeispiel | Prüffeld in % |                      |
|-----------------|---------------|----------------------|
|                 | zum Kapital   | zur Nettobilanzsumme |
| 1)              | 425           | 12                   |
| 2)              | 283           | 32                   |
| 3)              | 54            | 19                   |
| 5)              | ③             | ②                    |
| 6)              | ②②            | ⑤                    |
| 10)             | 38            | 20                   |
| 11)             | 25            | 17                   |
| 12)             | 93            | 17                   |
| 14)             | 39            | 19                   |
| 15)             | 124           | 18                   |
| 17)             | ⑧             | ②                    |
| 18)             | 119           | 59                   |

In den unter 5), 6) und 17) aufgeführten Testatsbeispielen hätte nach unseren Gewichtungsvorschlägen allein aufgrund dieser Beanstandungen keine Einschränkung erfolgen müssen..

Der Vollständigkeit wegen seien an dieser Stelle auch jene Testateinschränkungen aufgeführt, die nicht prüfbare 'Forderungen ans Reich', bestimmte Ansprüche aus Kriegsauswirkungen, Entschädigungs- und Enteignungsansprüche beanstanden.

"... . Mögliche Auswirkungen aufgrund des Gesetzes Nr. 59 der Militärregierung (Rückerstattungsgesetz) sind noch nicht zu übersehen..." 1)

"..., daß die Vertretbarkeit der Wertansätze 'Forderungen an das Reich' noch nicht gewiß ist." 2)

"... . Etwaige Rückwirkungen aufgrund der Verordnung Nr. 120 ...sind noch nicht zu übersehen und bleiben im Reichsmarkabschluß unberücksichtigt." 3)

"..., daß der Wertansatz der Forderungen an das Reich zur Zeit der Bilanzerstellung nicht beurteilt werden kann." 4)

---

1) Spiegelglas Union AG, Fürth, Jahresabschluß 1948, in: BA 3/1951, S. 7

2) Friedrich Merk Telefonbau AG, München, Jahresabschluß 1948, in: BA 35/1951, S. 15

vgl. auch

Kaiser Friedrich Quelle AG, Offenbach, Jahresabschluß 1948, in: BA 118/1951, S. 22

Schramm Lack- und Farbenfabriken AG, Offenbach, Jahresabschluß 1948, in: BA 121/1951, S. 23

Südwestdeutsche gemeinnützige Wohnungsbau AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1948, in: BA 137/1951, S. 20

Mitteldeutsche Bau AG für Gemeinnützigen Wohnungs- und Siedlungsbau, Frankfurt, Jahresabschluß 1948, in: BA 142/1951, S. 14

Gemeinnützige Baugesellschaft Kaiserslautern, Jahresabschluß 1948, in: BA 197/1951, S. 13

Aktiengesellschaft zur Erbauung billiger Wohnungen, namentlich zum Besten von Arbeitern in Worms am Rhein, Jahresabschluß 1948, in: BA 244/1951, S. 14

3) Klosterbrennerei Erste Badische Wein- und Edelbranntweinbrennerei AG, Emmendingen, Jahresabschluß 1948, in: BA 77/1951, S. 18

4) Grundbesitz AG, München, Jahresabschluß 1948, in: BA 117/1971, S. 24

"..., daß in Buchführung und Abschluß...sowie ein in seinem Wertansatz nicht beurteilbarer Entschädigungsanspruch erfaßt sind." 5)

"..., daß die Vertretbarkeit des Wertansatzes der Ansprüche an das Reich zur Zeit der Bilanzerstellung ungewiß erscheint." 6)

"... . Die Ausgleichsansprüche...können z. Zt. nicht endgültig beurteilt werden." 7)

"..., daß die Wertansätze der Forderungen an das Reich z. Zt. nicht beurteilt werden können." 8)

"... . Den Wertansatz der Kriegsschadenforderung vermögen wir nicht abschließend zu beurteilen." 9)

"... . Die Bewertung der...Forderungen an das Reich... läßt sich nicht endgültig beurteilen." 10)

"... . Die Ausgleichsansprüche...sind aktiviert und können zur Zeit wertmäßig nicht endgültig beurteilt werden." 11)

"..., daß der Verlust infolge der im Wertausgleichsposten enthaltenen Risiken sich nicht endgültig ermitteln läßt." 12)

"... . Das schwebende Rückerstattungsverfahren...kann noch nicht endgültig beurteilt werden." 13)

---

5) Biox AG, Mannheim, Jahresabschluß 1948, in: BA 122/1951, S. 12

6) Franz Kathrein's Nachfolger AG, München, Jahresabschluß 1948, in: BA 146/1951, S. 12

7) Otto Stumpf AG, Nürnberg, Jahresabschluß 1950, in: BA 173/1951, S. 12

8) Drahtwerke C.S. Schmidt Aktiengesellschaft, Niederlahnstein, Jahresabschluß 1948, in: BA 178/1951, S. 9

9) Bayerische Aktien-Bierbrauerei Aschaffenburg, Aschaffenburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 181/1951, S. 11

10) Aachen-Leipziger Versicherungs AG, Aachen, Jahresabschluß 1948, in: BA 197/1951, S. 12

11) J.E. Reinecker AG, München, Jahresabschluß 1949, in: BA 234/1951, S. 14

vgl. auch

Sächsische Webstuhlfabrik, Erlangen, Jahresabschluß 1951, in: BA 169/1952, S. 20

12) Fehrbelliner Platz Grundstücks-Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 52/1952, S. 11

13) Deutsche Textil-AG West, Altenstadt, Jahresabschluß 1952, in: BA 58/1953, S. 15



"... Die endgültige Bewertung der eingestellten Rück-  
erstattungsansprüche kann erst nach Abschluß der einzelnen  
Rückerstattungsverfahren erfolgen." 14)

"... Mögliche Auswirkungen der Enteignung der Gesell-  
schaft...können nicht abschließend beurteilt werden." 15)

Da diese Testate auch in Verbindung mit den veröffentlichten Jahres-  
abschlüssen überwiegend den Umfang der Beanstandungen - von den nach-  
folgenden Ausnahmen abgesehen - nicht anzeigen, kann bei diesen Bei-  
spielen die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze auch nicht über-  
prüft werden.

Testatsbeispiel

Prüffeld in %

|                       | zum Kapital | zur Nettobilanzsumme |
|-----------------------|-------------|----------------------|
| 2) (Merk)             | -           | 28                   |
| (Schramm)             | 28          | 16                   |
| (Mittel-<br>deutsche) | 300         | 19                   |
| (AG zur<br>Erbauung)  | 148         | 28                   |
| 4)                    | 23          | 17                   |
| 7)                    | 50          | 23                   |
| 8)                    | 72          | 40                   |
| 10)                   | 41          | 14                   |
| 14)                   | 93          | 36                   |

Lediglich in dem gekennzeichneten Fall liegt eine Unterschreitung der  
einen von uns geforderten Toleranzgrenze vor. Es hätte dennoch - wie  
auch geschehen - eine Einschränkung erfolgen müssen, weil die zweite  
Toleranzgrenze überschritten wurde.

14) August Annathan AG, Frankfurt a. M., Jahresabschluß 1951, in:  
BA 220/1953, S. 14

15) Emil Vogel AG, München, Jahresabschluß 1953, in: BA 7/1956, S. 12

Recht umfangreich ist auch die Anzahl von Testateinschränkungen, die nicht prüfbar und nicht näher bezeichnete "Aktiva", "Vermögens-  
teile", "Vermögenswerte", "Vermögensgegenstände" beanstanden.

"... . Die Bewertung der risikobehafteten Vermögensteile  
kann abschließend nicht beurteilt werden." 1)

"...Wertansätze, die sich auf außerhalb des Währungsge-  
bietes befindliche Aktiven...beziehen, können nicht ab-  
schließend beurteilt werden." 2)

"... . Das Umlaufvermögen in den abgetrennten Gebieten  
konnte nicht vollständig erfaßt werden." 3)

"..., daß die...Vermögenswerte...nicht eindeutig zu be-  
urteilen sind." 4)

"...konnten die Vermögenswerte in der Ostzone infolge  
Fehlens sämtlicher Unterlagen nur mit einem Erinnerungs-  
posten eingesetzt werden." 5)

"..., daß Vermögensgegenstände...mangels endgültiger Be-  
urteilungsmöglichkeiten mit ihren Buchwerten weitergeführt  
wurden." 6)

"... . Die Vermögenswerte und...konnten mangels Unterlagen  
nur nach dem zuletzt bekannten Stand...ausgewiesen werden." 7)

"..., daß die Position 'Nicht zuverlässig bewertbare Aktiven'  
in ihrem Wertansatz nicht endgültig beurteilt werden kann." 8)

---

1) AG für pharmazeut. Bedarfsartikel vorm. Wenderoth, Kassel, Jahresab-  
schluß 1948, in: BA 11/1951, S. 14

2) Büsscher & Hoffmann AG, Hamburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 50/1951, S. 13

3) Gemeinnützige AG für Angestellten-Heimstätten, Essen, Jahresabschluß  
1948, in: BA 69/1951, S. 7

4) Handwerksbau Rheinpfalz-Saar AG, Kaiserslautern, Jahresabschluß 1948,  
in: BA 69/1951, S. 8

5) Maschinenfabrik Buckau R. Wolf AG, Grevenbroich, Jahresabschluß 1948,  
in: BA 106/1951, S. 14

6) "Malag", Süddeutsche AG für Malerbedarf, Nürnberg, Jahresabschluß 1948,  
in: BA 122/1951, S. 18

7) Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, in BA 123/1951,  
S. 19

vgl. auch

Vereinigte Kaliwerke Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948  
ebenda

8) "Warges" Warenvertriebs AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in BA 136/1951,  
S. 16

"... . Unter...sind die...Gegenstände zu den zuletzt festgelegten Buchwerten aufgeführt. Die Rechtsauswirkungen der Beschlagnahme sind noch nicht geklärt." 9)

"... . Die Wertansätze für die Vermögenswerte...der Filiale Berlin...können von uns nicht geprüft und deshalb auch nicht beurteilt werden. ..." 10)

"...die Vermögenswerte und...sind belegmäßig nicht nachweisbar." 11)

"...konnten...Posten der Zweigniederlassung Berlin nicht geprüft werden." 12)

"... . Die Bewertung der...Vermögensgegenstände kann nicht abschließend beurteilt werden." 13)

"... . Die Berichtigungsmöglichkeit...der Wertansätze für Vermögensteile, die...bleibt weiterhin vorbehalten." 14)

"..., daß ausreichende Unterlagen für eine abschließende Beurteilung des Leipziger Vermögens...nicht zur Verfügung stehen." 15)

"..., daß die mit einem Erinnerungsposten eingesetzten Vermögensgegenstände...nicht bestimmbar sind..." 16

"..., daß Vermögens- und Schuldposten...weiterhin noch nicht endgültig bewertet werden können." 17)

Da diese Testate in Verbindung mit den veröffentlichten Jahresabschlüssen den Umfang der Beanstandungen nicht bestimmbar machen, kann in diesen Fällen auch keine Überprüfung der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze erfolgen.

---

9) Tiroler Zugspitzbahn AG, Garmisch-Partenkirchen, Jahresabschluß 1948, in: BA 146/1951, S. 18

10) Katag AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1950, in: BA 171/1951, S. 13

11) Gebr. Krüger & Co. AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 209/1951, S. 23

12) Marmorwerke Wandsbeck AG, Hamburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 245/1951, S. 19

13) Schering Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 245/1951, S. 20

14) Kramsta-Methner & Prahme AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1949, in: BA 4/1953, S. 11

15) Pittler Maschinenfabrik AG, Langen, Jahresabschluß 1952, in: BA 187/1953, S. 16

16) Mechanische Weberei Lauban, Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 131/1966, S. 18

17) Wehra AG, Teppich- und Möbelstoffweberei, Wehr, Jahresabschluß 1965, in: BA 16/1967, S. 7

3111122 Die zu niedrigen bzw. zu hohen  
Passivpostenansätze

Vermutete qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis in der Erscheinungsform eines zu niedrigen bzw. zu hohen Passivpostenansatzes haben in der Vergangenheit zu zahlreichen Testatseinschränkungen geführt.

Den Bilanzkenner überrascht es nicht, daß insbesondere zu den Rückstellungen die nachfolgende große Anzahl von Testatseinschränkungen vorliegt; ist doch gerade die Rückstellung dadurch charakterisiert, daß sie der Höhe nach nicht genau bestimmbar ist.

"..., daß das Risiko aus...und der Wertansatz eingeklagter Ansprüche nicht abschließend beurteilt werden können." 1)

"..., daß das Vertragsverhältnis mit der...klärzustellen ist." 2)

"..., daß Risiken aus...nicht abschließend beurteilt werden können." 3)

"... Das Risiko eines schwebenden Rechtsstreites kann nicht endgültig beurteilt werden." 4)

"..., daß eine dem Grunde nach bestehende Verbindlichkeit infolge noch ungewisser Höhe nicht ausgewiesen werden kann." 5)

---

1) Deutsche Gasolin AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 246/1951, S. 11

2) Wohnstätten Aktiengesellschaft Braunschweig, gemeinnütziges Wohnungsunternehmen, Braunschweig, Jahresabschluß 1949, in: BA 5/1952, S. 20

3) Deutsche Shell AG, Hamburg, Jahresabschluß 1949, in: BA 110/1952, S. 10

4) Hagedorn & Co. AG, Osnabrück, Jahresabschluß 1951, in: BA 116/1952, S. 15

5) Brohlthal AG für Stein- und Tonindustrie, Brohlthal, Jahresabschluß 1952, in: BA 128/1953, S. 15

"..., daß Ansprüche aus Geschäften mit Gesellschaften, an denen Vorstandsmitglieder interessiert waren, und damit zusammenhängende Verpflichtungen nicht bewertet werden konnten... ." 6)

"... Die Angemessenheit der Rückstellungen kann zuverlässig nicht beurteilt werden." 7)

"... Risiken des Afrika-Geschäftes lassen sich z. Z. noch nicht endgültig übersehen." 8)

"..., daß... . Die Gegenleistung eines Postens übertragener Baudarlehen, für die eine zusätzliche Rückstellung vorgenommen ist, kann noch nicht endgültig bewertet werden." 9)

"..., daß zu erwartende Verluste aus... mangels Bezifferungsmöglichkeit unberücksichtigt blieben." 10)

"... Die Höhe des Risikos aus einem laufenden Restitutionsprozeß kann nicht abschließend beurteilt werden." 11)

"..., daß die Risiken aus... nicht abschließend beurteilt werden können. Das gleiche gilt hinsichtlich schwebender Geschäfte." 12)

"..., daß Risiken aus Geschäftsbeziehungen mit... von rd. DM 1,2 Mio nicht abschließend beurteilt werden können." 13)

---

6) Phrix Werke AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 137/1954, S. 21

7) Zuckerraffinerie Tangermünde AG, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 234/1954, S. 16

8) Dekage Handels-AG, Hamburg, Jahresabschluß 1960, in: BA 193/1961, S. 13

9) Vereinigte Bausparkassen AG, Bremen, Jahresabschluß 1971, in: BA 48/1972, S. 16

10) Norddeutsche Bausparkasse Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1972 in BA 8/1973, S. 11

11) UFA-Film GmbH i. L., Frankfurt, Jahresabschluß 1973, in: BA 74/1975, S. 15

12) C. Dormieden Bau AG, Mönchengladbach, Jahresabschluß 1974, in: BA 157/1975 S. 19

13) Condal Bank AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1974, in: BA 52/1976, S. 26



"... . Das Risiko aus einem laufenden Restitutionsprozeß kann nicht abschließend beurteilt werden." 14)

"..., daß eine abschließende Beurteilung des Risikos aus... abgegebenen Ankaufgarantien gegenwärtig nicht möglich ist." 15)

"... . Eine abschließende Beurteilung besonderer Risiken von Konzerngesellschaften aus einigen Aufträgen im industriellen Anlagenbau ist gegenwärtig nicht möglich." 16)

"..., daß wegen eines schwebenden Prozesses die Angemessenheit der Rückstellungen nicht beurteilt werden kann." 17)

"..., daß...Risiken aus Eventualverbindlichkeiten...nicht abschließend beurteilt werden können." 18)

"..., daß gegen die Gesellschaft erhobene Regreßansprüche aus der Geschäftsführungstätigkeit als Komplementärin und der Wert daraus resultierender Rückgriffsansprüche gegen Mitglieder der Gesellschaftsorgane zur Zeit nicht abschließend beurteilt werden können." 19)

"... . Der Hauptaktionär hat sich vorbehalten, in 1974 bis 1977 erbrachte Leistungen von insgesamt DM 26.410.829,50 zurückzufordern, wenn sich der Mitaktionär nicht entsprechend seinem Anteil am Grundkapital an der Verlustabdeckung beteiligt. Da in diesem Zusammenhang bestehende Risiko können wir nicht abschließend beurteilen." 20)

"... . Das Risiko eines schwebenden Rechtsstreits kann nicht endgültig beurteilt werden." 21)

"..., daß nicht abschließend beurteilt werden kann, ob und in welchem Umfang mit Inanspruchnahmen aus Bürgschaften... gerechnet werden muß." 22)

---

14) Aktiengesellschaft für Filmverwaltung i.L., Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 162/1976, S. 16

15) Albag, Allgemeine Beteiligungs- und Bautreuhand AG, Köln, Jahresabschluß 1974

16) Deutsche Industrie Anlagen GmbH, Berlin, Jahresabschluß 1975, in: BA 246/1976, S. 14

17) Wilh. Flöhr Bank, Aktiengesellschaft, i.L., Hamburg, Jahresabschluß 1973, in: BA 47/1977, S. 14

18) Pegulan-Werke AG, Frankenthal, Jahresabschluß 1976, in: BA 136/1977, S. 15

19) J.F.A.-Aktiengesellschaft für Investitionsförderung, Duisburg, Jahresabschluß 1974, in: BA 143/1977, S. 17

20) Verkehrsbetriebe Hamburg-Holstein Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 168/1978, S. 44

21) Gervais Danone Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 209/1978, S. 19

22) Kolb Wohnungsbau Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 59/1979, S. 23



"... . Eine abschließende Beurteilung des Engagements im Iran ist wegen der noch instabilen politischen Situation zur Zeit nicht möglich." 24)

Bei nahezu sämtlichen hier aufgeführten Testatsbeispielen zu nicht prüfbaren Rückstellungen kann die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze nicht überprüft werden, weil die Angaben im Testat unzureichend sind.

Die unzureichende Bestimmtheit ergibt sich entweder daraus, daß das nicht prüfbare Prüffeld mit anderen prüfbaren Prüffeldern in einem Jahresabschlußposten vereint ist, oder aus dem unvollständigen Hinweis auf das Vorhandensein eines nicht im Jahresabschluß berücksichtigten Risikos.

Der Umfang der in diesen Testaten beanstandeten, nicht prüfbaren Rückstellungen kann somit lediglich zu den wenigen nachfolgenden Testatsbeispielen angegeben werden:

| Testatsbeispiel | Prüffeld in % |                      |
|-----------------|---------------|----------------------|
|                 | zum Kapital   | zur Nettobilanzsumme |
| 7)              | 208           | 51                   |
| 13)             | 30            | 7                    |
| 20)             | 277           | 57                   |

In keinem Fall wurde die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze unterschritten.

---

23) Iran Commercial and Industrial Services Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1978, in: BA 204/1979, S. 18

Das Prüffeld Pensionsrückstellung konnte lediglich in den nachfolgenden Fällen nicht beurteilt werden.

"... . Der Wertansatz der Pensionsrückstellungen kann noch nicht endgültig beurteilt werden." 1)

"... . Ein angemeldeter, wertmäßig noch nicht bezifferbarer Pensionsanspruch blieb als Verpflichtung unberücksichtigt." 2)

---

1) Borsig-Kokswerke AG, Essen, Jahresabschluß 1952, in: BA 95/1953, S. 8

2) Ammendorfer Papierfabrik, Berlin, Jahresabschluß 1958, in: BA 11/1960, S. 13

In den nachfolgenden Fällen wurde das Testat eingeschränkt, weil die sich aufgrund von Betriebsprüfung ergebenden steuerlichen Verpflichtungen noch nicht geprüft werden konnten.

"... . Die Vertretbarkeit der Nichtaufnahme von Steuerforderungen des Finanzamtes...ist ungewiß." 1)

"..., daß die Berechtigung der vom Finanzamt geltend gemachten...Ansprüche nicht endgültig beurteilt werden kann." 2)

"..., daß die sich aufgrund einer steuerlichen Betriebsprüfung eventuell ergebenden steuerlichen Verpflichtungen nicht endgültig beurteilt werden können." 3)

"..., daß das Ergebnis einer noch laufenden steuerlichen Betriebsprüfung mangels ausreichender Bestimmtheit im Jahresabschluß nicht berücksichtigt werden konnte". 4)

"..., daß die sich aufgrund einer steuerlichen Betriebsprüfung eventuell ergebenden steuerlichen Verpflichtungen nicht endgültig beurteilt werden können." 5)

"... . Etwaige Auswirkungen des bei der Finanzverwaltung anhängigen Verfahrens sind noch strittig und konnten daher nicht berücksichtigt werden." 6)

Da der Umfang der in diesen Testatsbeispielen beanstandeten nicht prüfbaren, sich aufgrund von Betriebsprüfungen ergebenden steuerlichen Verpflichtung bis auf eine Ausnahme nicht angegeben wurde, kann in diesen Fällen eine Überprüfung der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze nicht erfolgen.

Für das unter 2) aufgeführte Testatsbeispiel kann der Umfang des nicht prüfbaren Prüffeldes mit 49 % vom Kapital bzw. 18 % von der Nettobilanzsumme angegeben werden.

- 
- 1) Stahlwerk Mark Wengern AG, Köln, Jahresabschluß 1948, in: BA 40/1953, S. 11
  - 2) Taunus-Lederwerke Niederrhausen AG, Niederrhausen, Jahresabschluß 1960, in: BA 231/1961, S. 16
  - 3) Chemie-Verwaltungs Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1965, in: BA 68/1966, S. 11
  - 4) Alfons Müller-Wipperfurth Aktiengesellschaft, Leichlingen, Jahresabschluß 1967, in: BA 233/1968, S. 26
- vgl. auch
- Simons & Frowein Aktiengesellschaft, Leichlingen, Jahresabschluß 1967, ebenda
- 5) A. Hagedorn & Co. AG, Osnabrück, Jahresabschluß 1968, in: BA 102/1969, S. 32
  - 6) Gebrüder Goedhardt, Beteiligungs- und Handels-Aktiengesellschaft i.L., Berlin, Jahresabschluß 1973, in: BA 201/1975, S. 15

Wurde das Vorliegen von qualitativen Abweichungen mit quantitativen Ergebnisauswirkungen beim nicht prüfbaren Prüffeld "Verbindlichkeiten" vermutet, so erfolgte - wie die nachstehenden Beispiele zeigen - auch in diesen Fällen eine Testateinschränkung.

"..., daß die...hiermit zusammenhängenden Verbindlichkeiten nicht eindeutig zu beurteilen sind." 1)

"... und Verbindlichkeiten...konnten mangels Unterlagen nur nach dem zuletzt bekannten Stand...ausgewiesen werden. ..." 2)

"... . Da bis zum Tage der Prüfung eine Reihe von Jahren verstrichen ist, ist nicht anzunehmen, daß wesentliche...Schuldposten unberücksichtigt geblieben sind. ..." 3)

"... . Wertansätze für die...Schulden der Filiale Berlin... können von uns nicht geprüft und deshalb auch nicht beurteilt werden. ..." 4)

"...und Verbindlichkeiten des...sind belegmäßig nicht nachweisbar." 5)

"..., daß...Schulden...geschätzt werden mußten. ..." 6)

"... aus den in voller Höhe eingesetzten und verzinsten Hypothekenschulden, sich nicht endgültig ermitteln läßt." 7)

---

1) Handwerksbau-Rheinpfalz-Saar AG, Kaiserslautern, Jahresabschluß 1948, in: BA 69/1951, S. 8

2) Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, in: BA 123/1951, S. 19

vgl. auch

Vereinigte Kaliwerke Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, ebenda

3) OMZ Vereinigte Ost- und Mitteldeutsche Zement AG, Dortmund, Jahresabschluß 1948, in: BA 143/1951, S. 19

4) Katag AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1950, in: BA 171/1951, S. 13

5) Gebr. Krüger & Co. AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 209/1951, S. 23

6) Aschinger AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 250/1951, S. 10

7) Fehrbelliner Platz Grundstücks Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 52/1952, S. 11

"..., daß ausreichende Unterlagen für eine abschließende Beurteilung...der dort begründeten Verbindlichkeiten nicht zur Verfügung stehen." 8)

"... . Die...in ihrer Höhe noch nicht feststellbaren Verpflichtungen...sind...nicht berücksichtigt." 9)

"...Wertansätze, welche ungewisse Vorkriegsschulden...betreffen, können nicht endgültig beurteilt werden." 10)

"..., daß über das Bestehen und die Höhe einer Auslandsschuld keine Klarheit besteht." 11)

"... . Die Verbindlichkeiten aus dem Geschäftsbericht...lassen sich noch nicht abschließend beurteilen." 12)

"...mit Ausnahme der...und Verbindlichkeiten gegenüber Konzernfirmen, welche bis zum Prüfungszeitpunkt nicht exakt festgestellt werden konnten." 13)

"..., daß die mit einem Erinnerungsposten eingesetzten...Schulden nicht bestimmbar sind... ." 14)

"..., daß wir das eventuelle Bestehen von Verpflichtungen gegenüber...nicht abschließend beurteilen können. ..." 15)

---

8) Pittler Maschinenfabrik AG, Langen, Jahresabschluß 1951, in: BA 147/1952, S. 16

9) Rappold & Volk AG, Augsburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 208/1952, S. 13

10) Metallhüttenwerke Schaefer & Schael AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1953, in: BA 5/1955, S. 20

11) Industrieverwaltungs AG i.L., Berlin, Jahresabschluß 1953, in: BA 28/1955, S. 10

12) Hille-Werke AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1954, in: BA 129/1955, S. 14

13) Finanz- und Verwaltungs GmbH, Freiburg, Jahresabschluß 1955, in: BA 22/1957, S. 12

14) Mechanische Weberei Lauban AG, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 131/1966, S. 18

15) Hugo Oppenheimer & Sohn, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 185/1966, S. 15

"..., daß...Schuldposten...weiterhin noch nicht endgültig bewertet werden können." 17)

"... . Die Verbindlichkeiten aus der Einzahlungsverpflichtung gegenüber Kieler Parkgaragen GmbH, Kiel...sind nicht geklärt." 18)

"..., daß der...und die Verpflichtung aus den auf diesen Grundbesitz lastenden Hypotheken...nicht abschließend beurteilt werden können." 19)

Auch bei den Testatseinschränkungen wegen nicht prüfbarer Verbindlichkeiten ist die jeweilige wesentliche Beanstandung bis auf die nachfolgenden Beispiele unvollständig veröffentlicht, so daß in diesen Fällen eine Überprüfung der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze nicht stattfinden kann.

Der Umfang der in Testaten beanstandeten, nicht prüfbaren Verbindlichkeiten war

| Testatsbeispiel | Prüffeld in % |                      |
|-----------------|---------------|----------------------|
|                 | zum Kapital   | zur Nettobilanzsumme |
| 14)             | 100           | 36                   |
| 19)             | 28            | 5                    |

Lediglich in dem gekennzeichneten Fall liegt eine Unterschreitung der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze vor.

17) Wehra AG, Teppich- und Möbelstoffweberei, Wehr, Jahresabschluß 1965, in: BA 16/1967, S. 7

18) Interterra Parkgaragen AG, Essen, Jahresabschluß 1962, in: BA 195/1967, S. 12

19) Baugesellschaft am Teltowkanal AG, Berlin, Jahresabschluß 1970, in: BA 217/1971, S. 20



Auch das nicht prüfbare Prüffeld "Abgaben nach dem Lastenausgleichsgesetz" führt häufig - wie die nachfolgende Aufzählung zeigt - zu Testatseinschränkungen.

"...Wertansätze, die durch das Lastenausgleichsgesetz und die Lastenausgleichsgesetzgebung beeinflusst sind, können noch nicht endgültig beurteilt werden." 1)

"Die Höhe des Obligos aus dem zu übernehmenden Lastenausgleich...kann erst nach der Ermittlung der Übernahme-werte...festgestellt werden." 2)

"...Wertansätze, soweit sie durch das Lastenausgleichsgesetz beeinflusst sind, können noch nicht endgültig getroffen und beurteilt werden." 3)

"... . Der im Rahmen der Neuordnung von VStAG i.L. zu übernehmenden Anteil an den Lastenausgleichsverpflichtungen steht noch nicht fest." 4)

"... . Wegen noch ausstehender Klärung einer Zweifelsfrage können die Zahlen im Bilanzvermerk betr. Vermögensabgabe nur als vorläufig angesehen werden." 5)

"...kann auch nicht beurteilt werden, ob die Gesellschaft zur LA-Vermögensabgabe herangezogen wird." 6)

"...über den Gegenwartswert der Vermögensabgabe...können... noch keine Angaben gemacht werden." 7)

---

1) Papierfabrik Mockmühl AG, Mockmühl, Jahresabschluß 1952, in: BA 221/1952, S. 12

2) Hüttenwerk Ruhrort-Meiderich AG, Duisburg, Jahresabschluß 1951, in: BA 237/1952, S. 20

3) Gemeinnützige Wohnungsfürsorge AG, München, Jahresabschluß 1949, in: BA 159/1953, S. 13

4) Dortmund-Hörder Hüttenunion, Dortmund, Jahresabschluß 1952, in: BA 205/1953, S. 10

5) Stettiner Oelwerke in Hamburg AG, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 215/1954, S. 16

6) Industrieverwaltung AG i.L., Berlin, Jahresabschluß 1953, in: BA 28/1955, S. 11

7) Vereinigte Industrie-Unternehmungen AG, Berlin, Jahresabschluß 1955, in: BA 175/1955, S. 20

"... . Verpflichtungen aus dem Lastenausgleichsgesetz sind in der Bilanz noch nicht berücksichtigt worden, da die Höhe der zugrunde zu legenden Werte zur Zeit noch nicht ermittelt werden kann." 8)

"... . Die Berechnung der Vermögensabgabe ist nicht möglich.  
..." 9)

"... . Der Ausweis der Lastenausgleich-Sonderabgaben und der Vermögensabgabe ist nicht möglich..." 10)

"... , daß die Abgaben nach dem Lastenausgleichsgesetz, da sie weder der Höhe noch dem Grunde nach feststehen, unberücksichtigt geblieben sind." 11)

"... . Der...übernommene Lastenausgleich wurde mit seinem vorläufigen Gegenwartswert vermerkt und nicht passiviert, da die Höhe dieser Verbindlichkeit und die Passivierungspflicht noch nicht feststehen." 12)

"... . Die endgültige Höhe der Hypothekengewinnabgabe steht noch nicht fest." 13)

Wenngleich aus den Testatsveröffentlichungen auch in Verbindung mit den Jahresabschlüssen die voraussichtliche Höhe der "Abgaben nach dem Lastenausgleichsgesetz" nicht abgelesen werden kann, so erlaubt die Kenntnis der Auswirkungen aus diesem Gesetz heute die Behauptung, daß wohl in jedem Fall die von uns vorgeschlagene Toleranzgrenze von 25 % des Kapitals bzw. 5 % der Nettobilanzsumme überschritten war und daß mit diesen wenigen Hinweisen im Testat lediglich bei einem verschwindend geringen Anteil eine Testatseinschränkung aus diesem Grund erfolgte, obwohl es eine riesige Anzahl von Unternehmungen betraf.

---

8) Deutsche Auslands-Rundfunk Ges. Interradio-AG, Berlin, Jahresabschluß 1955, in: BA 228/1955, S. 11

9) Bako Schuh AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1954, in: BA 245/1955, S. 22

10) J. Speier AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1954, in: BA 248/1955, S. 25

11) Otto & Albrecht Dix AG, Eschwege, Jahresabschluß 1955, in: BA 198/1956, S. 11

12) Gareis, Kühne & Cie. AG, Waldsassen, Jahresabschluß 1955, in: BA 1/1957, S. 12

13) Wohnhaus-Grundstücks-Verwertungs-AG, Berlin, Jahresabschluß 1958, in: BA 115/1960, S. 12

3111123 Die zu hohen bzw. zu niedrigen  
Aktiv- und/oder zu niedrigen bzw.  
zu hohen Passivpostenansätze

Ergab eine Abschlußprüfung, daß die Vollständigkeit der Erfassung und Verarbeitung der Geschäftsvorfälle nicht gesichert war, so dürfte angenommen werden, daß auch zu hohe bzw. zu niedrige Aktiv- und/oder zu niedrige bzw. zu hohe Passivpostenansätze vorlagen.

In der Testaterteilungspraxis wurde - wie die nachfolgenden Beispiele zeigen - auf derartige Mängel in der Buchführung hingewiesen, ohne allerdings, wegen der fehlenden Bestimmbarkeit, im Testat die Auswirkungen auf den Jahresabschluß zu zeigen.

"..., daß...nicht feststeht, ob alle Geschäftsvorfälle vollständig...verbucht worden sind." 1)

"... . Die lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle konnte nicht nachgewiesen werden." 2)

"..., daß keine Sicherheit für die Vollständigkeit der Buchführung besteht." 3)

"..., daß Buchungstechnik und Belegwesen, insbesondere hinsichtlich der Sicherung der Vollständigkeit, nicht immer den unter normalen Verhältnissen zu stellenden Mindestansprüchen genügen." 4)

---

1) Tabbertwerke AG, Berlin, Jahresabschluß 1950, in: BA 103/1952, S. 16

2) Internationale Film Union AG, Remagen, Jahresabschluß 1950, in: BA 95/1955, S. 9

3) "Mark" Wohnungsbau- und Siedlungs AG i.L., Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 8/1956, S. 14

4) Aktiengesellschaft für Filmverwaltung i.L., Düsseldorf, Jahresabschluß 1952, in: BA 96/1958, S. 8

Aber auch Abweichungen, die sich aus einer nicht ordnungsmäßigen Nachweisführung ergeben, zeigen die Nichtprüfbarkeit dieser Prüffelder an, die zu hohe bzw. zu niedrige Aktiv- und/oder zu niedrige bzw. zu hohe Passivpostenansätze erwarten lassen. In den nachfolgenden Testatsbeispielen waren z. B. die Belegfunktionen nicht erfüllt,

"... Wertansätze, soweit sie...nicht vollständig belegt sind, können endgültig noch nicht beurteilt werden." 1)

"..., die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten...sind regelmäßig nicht nachweisbar." 2)

"..., daß infolge des Fabrikbrandes zu Beginn des Geschäftsjahres die Buchungsunterlagen nicht vollzählig vorlagen und entsprechend ergänzt werden mußte." 3)

"..., daß einzelne Buchungsbelege nicht zur Verfügung standen." 4)

"..., daß Buchungsbelege für die Zeit vom 1.1.1950 bis 31.3.1950 fehlten... ." 5)

- 
- 1) C. Lorenz AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1948, in: BA 125/1951, S. 21
  - 2) Gebr. Krüger & Co. AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 209/1951, S. 23
  - 3) Boa Lie AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 56/1954, S. 11
  - 4) Bau- und Ansiedlungs AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1954, in: BA 9/1957, S. 23
  - 5) Wilmersdorfer Grundeigentum AG, Berlin, Jahresabschluß 1950, in: BA 85/1961, S. 14

die Buchungsunterlagen nicht vorhanden,

"..., daß...nur noch das Wertvermögen betreffende Geschäftsvorfälle buchhalterisch nachweisbar sind." 1)

"... . Die infolge Verlustes des Buchwerkes an Hand erhalten gebliebener sonstiger Unterlagen ermittelten Wertansätze... ." 2)

"... . Die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in der Ostzone konnten mangels Unterlagen nur nach dem zuletzt bekannten Stand...ausgewiesen werden." 3)

"... . Die in Chemnitz befindlichen Unterlagen konnten nicht eingesehen werden." 4)

"Die Aktiva und Passiva...der Ostzonen-Filialen konnten mangels erlangbarer Unterlagen nur mit dem sich aus den Büchern der Hauptniederlassung ergebenden Werten in der Bilanz der Gesellschaft - bei gesondertem Ausweis - erfaßt werden." 5)

"... . Die Buchführungsunterlagen...sind...in wesentlichen Teilen in Verlust geraten." 6)

"..., daß uns für die nicht prüfbare RM-Schlußbilanz, die den obigen Abschluß bildet, die Geschäftsbücher...nicht vorgelegt werden konnten." 7)

..., daß Geschäftsbücher...nicht vorgelegt werden konnten, sondern die Bilanzwerte inventurmäßig ermittelt werden mußten." 8)

"..., daß die mit einem Erinnerungsposten eingesetzten Vermögensgegenstände und Schulden nicht bestimmbar sind, weil alle Unterlagen infolge Kriegseinwirkung abhanden gekommen sind." 9)

- 
- 1) Schubert & Salzer, Maschinenfabrik AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1948, in: BA 7/1751, S. 10
  - 2) Concordia Spinnerei und Weberei, Wassenberg, Jahresabschluß 1948, in: BA 112/1951, S. 9
  - 3) Vereinigte Kaliwerke Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, in: BA 123/1951, S. 19
  - 4) J.W. Reinecke AG, München, Jahresabschluß 1949, in: BA 234/1951, S. 15
  - 5) Gerhard & Hey, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 103/1952, S. 13
  - 6) Braunkohle-Benzin AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 108/1952, S. 13
  - 7) Aktiengesellschaft für Vermögensverwertung i.L., Berlin, Jahresabschluß 1951, in: BA 82/1955, S. 8
  - 8) Fr. Küttner AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1953, in: BA 214/1955, S. 22
  - 9) Mechanische Weberei Lauban AG, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 131/1966, S. 18

sonstige Unterlagen zur Nachweisführung nicht vorhanden

"..., daß ein Bericht über die Beziehung zu verbundenen Unternehmen nicht erstellt worden ist." 1)

"..., daß mir ein Konzernabschluß und ein Konzerngeschäftsbericht nicht vorgelegt worden sind." 2)

"..., daß der nach § 329 des Aktiengesetzes aufzustellende Konzernabschluß bisher nicht vorliegt." 3)

"...Konzernabschluß 1976 konnte wegen fehlenden Jahresabschlusses dieser Gesellschaft noch nicht vorgelegt werden." 4)

---

1) Vereinigte Fränkische Schuhfabriken Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1968, in: BA 133/1969, S. 12

2) A. Hagedorn & Co. Aktiengesellschaft, Osnabrück, Jahresabschluß 1970, in: BA 105/1971, S. 24

3) Gerling Konzern Rhein. Vers. Gruppe AG, Köln, Jahresabschluß 1974, in: BA 216/1974, S. 30

4) Ferd. Rückforth Nachf. Aktiengesellschaft, Siegburg, Jahresabschluß 1976, in: BA 173/1977, S. 20



oder die Verarbeitung der Geschäftsvorfälle nicht ordnungsgemäß.

"..., daß den allgemeinen Gepflogenheiten nicht entsprechende Kontierungen von bestimmten Posten über verschiedene Konten vorgenommen sind, so daß der wirkliche Grund bzw. Entstehung dieser Posten nicht mehr erkenntlich ist." 1)

"..., daß die Verbuchung des Kassenverkehrs nicht den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entspricht." 2)

"..., daß wesentliche Buchungsrückstände und Umbuchungen ...vorlagen." 3)

"..., daß ein Auslandsprojekt betreffender Teil der Buchhaltung nur schwer überschaubar und mit den Partnern der betreffenden Arbeitsgemeinschaft noch nicht abgestimmt ist." 4)

"daß der den Jahresabschluß unterzeichnende und den Geschäftsbericht aufstellende Vorstand nicht mit dem für die Aufstellung des Jahresabschlusses zuständigen Vorstand identisch ist." 5)

Ob der beanstandete Vorstandswechsel die Nichtprüfbarkeit bestimmter Geschäftsvorfälle anzeigen soll oder ob es sich bei diesem Testat um einen erläuternden, von uns - wie noch zu zeigen sein wird 6) - abzulehnenden Zusatz handelt, kann aus externer Sicht nicht gesagt werden.

In dem nachfolgenden Testatsbeispiel erfolgte allerdings eine Einschränkung, weil

"...infolge des Wechsels des Vorstandes...nicht feststeht, ob alle Geschäftsvorfälle vollständig und richtig verbucht worden sind." 7)

- 
- 1) Deutsche Überseeische Petroleum AG, Hamburg, Jahresabschluß 1950, in: BA 220/1951, S. 15
  - 2) Befag Aktiengesellschaft für Finanzierungen, München, Jahresabschluß 1959, in: BA 121/1961, S. 9
  - 3) Vereinigte Bausparkasse AG, Bremen, Jahresabschluß in: BA 48/1972, S. 16
  - 4) Deutsche Beratungs- und Planungs-AG, German Consult, Frankfurt, Jahresabschluß 1976, in: BA 15/1978, S. 8
  - 5) Hamol International Cosmetics AG, Pliezhausen, Jahresabschluß 1975, in: BA 203/1976, S. 13
  - 6) vgl. Abschnitt 4301 dieser Arbeit
  - 7) Tabbertwerke AG, Mörtelwerke, Kies- und Sandgruben, Berlin, Jahresabschluß 1950, in: BA 103/1952, S. 16

Wurde durch die Prüfung im einzelnen nicht festgestellt bzw. konnte oder sollte durch die Prüfung im einzelnen nicht festgestellt werden, ob es sich bei den vorgefundenen Abweichungen um zu hohe bzw. zu niedrige Aktiv- oder zu niedrige bzw. zu hohe Passivpostenanätze handelte, so erfolgte die Testatseinschränkung in der folgenden Form:

"... . Die Gewinn- und Verlustrechnung enthält nur Aufwendungen und Erträge, soweit sie in den Westzonen anfielen." 1)

"... Die Gewinn- und Verlustrechnung umfaßt nur Aufwendungen und Erträge des Werkes Sythem." 2)

"... Die Angaben der Gewinn- und Verlustrechnung beruhen auf betrieblichen Vergleichszahlen." 3)

"...und eine Gewinn- und Verlustrechnung konnten aus den genannten Gründen nicht erstellt werden." 4)

"... Die Organschaftsabrechnung ist vorläufig, eine eventuelle Spitze aus 1954 soll für 1955 verrechnet werden." 5)

Ob in diesen Fällen die Ergebnisauswirkungen jeweils über der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenze von 2 % des Grundkapitals liegen, kann aus den Testaten in Verbindung mit den dazugehörigen Jahresabschlüssen nicht abgelesen werden.

- 
- 1) Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, in: BA 123/1951, S. 19

vgl. auch

Vereinigte Kaliwerke Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, in: BA 123/1953, S. 19

Mansfeld AG für Bergbau und Hüttenbetrieb, Jahresabschluß 1948, in: BA 125/1951, S. 21

- 2) Wasag Chemie AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 106/1953, S. 11
- 3) Meteor Ventilatoren AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 249/1951, S. 16
- 4) Duco AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 29/1952, S. 19
- 5) MODENA vorm. Gebr. Bing & Söhne AG, Köln, Jahresabschluß 1954, in: BA 100/1956, S. 14

Als materiell gleichbedeutend mit jenen Abweichungen, die durch Ansatz eines zu hohen bzw. zu niedrigen Aktiv- und/oder zu niedrigen bzw. zu hohe Passivpostenansatzes entstanden sind, müssen jene Testatseinschränkungen, in denen auf eine fehlende Kontinuität hingewiesen wird, gewürdigt werden.

"... . Durch die Kriegereignisse ist die Kontinuität mit den früheren Bilanzen unterbrochen." 1)

"..., daß in der Buchführung und Abschluß...ohne Kontinuität mit früheren Bilanzen nur...erfaßt sind." 2)

"..., so daß wir...die Kontinuität unterbrechen mußten." 3)

"...ist die Kontinuität mit der Vorjahresbilanz unterbrochen worden." 4)

"... . Für die Jahre von der DMEB bis einschließlich 1955 liegen keine ordnungsgemäße Buchführung und keine ordnungsgemäßen Jahresabschlüsse vor." 5)

---

1) Biox AG, Mannheim, Jahresabschluß 1948, in: BA 122/1951, S. 12

2) Schönfelder Industrie-Gelände AG; Kassel, Jahresabschluß 1948, in: BA 217/1952, S. 12

3) Kötitzer Ledertuch- u. Wachtuch-Werke AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1950, in: BA 11/1953, S. 15

4) Schütte-Lanz Holzwerke AG, Mannheim, Jahresabschluß 1951, in: BA 34/1953, S. 12

5) Wohnhaus-Grundstücks Verwaltungs AG am Lehniger Platz, Berlin, Jahresabschluß 1956, in: BA 84/1959, S. 12

Eben diese Kontinuität ist auch in jenen nachfolgenden Fällen offen, in denen bestimmte Beschlüsse noch ausstehen, z.B.

"...unter der Voraussetzung, daß der Vorjahresabschluß von den zuständigen Organen der Gesellschaft festgestellt wird,..." 1)

---

1) Felten & Guillaume Carlswerke AG, Köln, Jahresabschluß 1949, in: BA 14/1951, S. 9

vgl. auch

Siegener Aktienbrauerei, Siegen, Jahresabschluß 1949, in: BA 16/1951, S. 13

Allgemeine Rohrleitung AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1949, in: BA 21/1951, S. 5

Chemische Werke Albert, Wiesbaden, Jahresabschluß 1948, in: BA 29/1951, S. 9

Mechanische Weberei Fischen AG, Sonthofen, Jahresabschluß 1949, in: BA 30/1951, S. 17

Amberger Flaschenhütten AG, Amberg, Jahresabschluß 1949, in: BA 47/1951, S. 8

Dortmunder Actien-Brauerei, Dortmund, Jahresabschluß 1950, in: BA 66/1951, S. 9

Herkules Brauerei AG, Kassel, Jahresabschluß 1949, in: BA 67/1951, S. 8

Bielefelder Aktien-Gesellschaft für Mechanische Weberei, Bielefeld, Jahresabschluß 1948, in: BA 74/1951, S. 15

Gesellschaft für Buchdruckerei AG, Neuss, Jahresabschluß 1949, in: BA 82/1951, S. 19

Hüttenwerk, Eisengießerei und Maschinenfabrik Michelstadt AG, Michelstadt, Jahresabschluß 1949, in: BA 84/1951, S. 8

Siepmann-Werke AG, Belecke, Jahresabschluß 1949, in: BA 105/1951, S. 22

Starkstromanlagen AG, Landshut, Jahresabschluß 1950, in: BA 107/1951, S. 14

Brauerei "Zur Eiche" vorm. Schwensen & Fehrs, Kiel, Jahresabschluß 1950, in: BA 126/1951, S. 14

Bonner Bürger Verein AG, Bonn, Jahresabschluß 1950, in: BA 135/1951, S. 12

Bartels-Langness Aktiengesellschaft, Kiel, Jahresabschluß 1950, in: BA 140/1951, S. 10

Bayerische Zuspitzbahn AG, Garmisch-Partenkirchen, Jahresabschluß 1949, in: BA 142/1951, S. 11

Tiroler Zugspitzbahn AG, Garmisch-Partenkirchen, Jahresabschluß 1950, in: BA 146/1951, S. 18

Hotel "Zum Römischen Kaiser AG" vorm. Fr. Wenker-Paxmann, Dortmund, Jahresabschluß 1950, in: BA 147/1951, S. 12

Fortsetzung: nächste Seite

- Mathildenbad, Solbad AG, Bad Wimpfen, Jahresabschluß 1949, in: BA 157/1951, S. 11
- Edelhoff & Schulte AG, Gruite, Jahresabschluß 1948, in: BA 240/1951, S. 15
- Spinnfaser Aktiengesellschaft, Kassel, Jahresabschluß 1950, in: BA 12/1952, S. 21
- Allgemeine Deutsche Inkasso Aktiengesellschaft, Duisburg-Düsseldorf, Jahresabschluß 1950, in: BA 63/1952, S. 14
- I.G. Farbenindustrie AG i.L., Frankfurt, Jahresabschluß 1948, in: BA 108/1952, S. 18
- Malzbierbrauerei Grotejan AG, Berlin, Jahresabschluß 1951, in: BA 111/1957, S. 11
- Berliner Privatbank Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1964, in: BA 176/1965, S. 11
- Pongs & Zahn Aktiengesellschaft, Viersen, Jahresabschluß 1967, in: BA 185/1968, S. 14
- Sarotti Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Hattersheim, Jahresabschluß 1972, in: BA 189/1975, S. 12

oder

"..., daß zum Bilanzstichtag die von der außerordentlichen Hauptversammlung...beschlossene Verwendung des Abrechnungskontos aus Sachwerteinbringung bereits berücksichtigt ist." 2)

"..., daß...die...beschlossene Verwendung des Abrechnungskontos...bereits berücksichtigt ist." 2)

"...unter der Voraussetzung, daß die Verteilung einer Dividende in Höhe von...von der Hauptversammlung beschlossen wird,..." 3)

---

1) Niederrheinische Hütte AG; Duisburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 46/1953, S. 14

2) Hüttenwerk Siegerland AG, Siegen, Jahresabschluß 1952, in: BA 230/1954, S. 15 und 16

vgl. auch

Friedrichshütte AG; Herdorf, Jahresabschluß 1952, in: BA 236/1954, S. 13

Ruhrstahl AG, Ratingen, Jahresabschluß 1953, in: BA 37/1955, S. 18

Erzbergbau Porta-Damme AG, Minden, Jahresabschluß 1953, in: BA 157/1955, S. 11

Barbara Erzbergbau AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1953, in: BA 186/1955, S. 14

3) Spinnfaser Aktiengesellschaft, Kassel, Jahresabschluß 1950, in: BA 12/1952, S. 21

vgl. auch

Binding Brauerei AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1953, in: BA 135/1954, S. 11

Collet & Engelhard Maschinenfabrik AG, Offenbach, Jahresabschluß 1956, in: BA 169/1957, S. 11

Beinrich Kossmann AG, Freiburg, Jahresabschluß 1959, in: BA 129/1961, S. 15

Waggonfabrik L. Steinfurt AG, Hamburg, Jahresabschluß 1960, in: BA 183/1961, S. 16

Jod Quellen Bad Tölz, Jahresabschluß 1974, in: BA 178/1975, S. 18

Sarotti Vermögensverwaltungs AG, Hattersheim, Jahresabschluß 1974, in: BA 189/1975, S. 12



oder

"..., daß die...Ausgleichsmaßnahmen für die Lastenausgleichs-  
abgaben von der Hauptversammlung beschlossen werden." 1)

"..., daß die Hauptversammlung die Einziehung der eigenen  
Aktien...beschließt." 2)

"..., daß die Hauptversammlung...dem Ergebnisübernahmever-  
trag...zustimmt." 3)

".... . Die Änderung des Pachtvertrages bedarf noch der Zu-  
stimmung durch die Hauptversammlung gem. § 295 AktG..." 4)

- 
- 1) Wohnungsbau AG, Duisburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 138/1954, S. 20

vgl. auch

Charlottenburger Kraftfahrzeug AG, Berlin, Jahresabschluß 19562, in:  
BA 200/1957, S. 7 bis 9

- 2) Rud. H. Hartmann AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 115/1952, S. 14

- 3) Bochumer Verein für Gußstahlfabrikatoren Aktiengesellschaft, Bochum,  
Jahresabschluß 1963, in: BA 118/1964, S. 10 und 11

vgl. auch

Garbe, Lahmeyer & Co. Aktiengesellschaft, Aachen, Jahresabschluß 1966,  
in: BA 120/1967, S. 18

Baugesellschaft für elektrische Anlagen Aktiengesellschaft, Aachen,  
Jahresabschluß 1966, in: BA 120/1967, S. 19

- 4) H. Stodiek & Co. AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1968, in: BA 176/1969,  
S. 22

In lediglich einem Testatsbeispiel (vgl. die nachfolgende Darstellung) ist bislang die enge Verknüpfung zwischen Überschuldung und nicht prüfbarem Prüffeld deutlich dargestellt.

"...habe ich den beigegeführten Jahresabschluß...mit dem folgenden uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehen: Die Buchführung,... . Eine am Bilanzstichtag vorliegende Überschuldung der Gesellschaft hängt wesentlich von dem Wert der mit dem Erinnerungsposten ausgewiesenen gewerblichen Schutzrechten ab, den ich nicht abschließend beurteilen kann." 1)

Dieser in der Praxis relativ häufig auftretende Sachverhalt - die Frage der Überschuldung bei vorliegendem nicht prüfbarem Prüffeld - wird in den erfolgten Informationen an die Testatsempfänger selten erwähnt.

Die nachfolgende einzige Testatsveröffentlichung zur nicht prüfbaren Vermögenslage überrascht den Leser ebenfalls sehr

"...über die Vermögenslage...fehlten zuverlässige Nachrichten... ." 2)

Wenige Testate zeigen Zweifel an der Bilanzierung unter der Prämisse des Fortbestandes des Unternehmens

"...unter der Annahme des von uns nicht abschließend zu beurteilenden Fortbestandes des Unternehmens." 3)

"..., daß noch nicht mit Sicherheit zu übersehen ist, ob eine Fortführung des Unternehmens gewährleistet ist." 4)

---

1) Transform Verstärkungsmaschinen Aktiengesellschaft, Schwalbach, Jahresabschluß 1977, in: BA 3/1979, S. 26

2) Eugen Kentner AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1948, in: BA 88/1951, S. 18

3) Erdölwerke Frisia Aktiengesellschaft, Emden, Jahresabschluß 1977, in: BA 178/1978, S. 13

4) Feintuchfabrik Aktiengesellschaft, Mönchengladbach, Jahresabschluß 1977, in BA 212/1978, S. 15

In den nachfolgenden Testatsbeispielen wird auf eine Überschuldung bzw. den Verlust der Hälfte des Grundkapitals hingewiesen.

"...wurde bei der Gesellschaft vorliegende Überschuldung beseitigt." 1)

"... . Die Gesellschaft ist überschuldet." 2)

"... . Die Gesellschaft...ist überschuldet" 3)

"...in der Frage der Überschuldung...verweisen wir auf die Ausführung des Vorstandes im Geschäftsbericht." 4)

"... . Auf das Vorliegen einer am Stichtag noch gegebenen Überschuldung wird verwiesen." 5)

"..., daß der ausgewiesene Verlust das Grundkapital übersteigt." 6)

"... . Die großen 50 % des Stammkapitals übersteigenden Verluste sind zum Teil darauf zurückzuführen, daß auf Wiederbeschaffungsbasis errechnete Zuweisungen zum Erneuerungsstock erfolgen mußten..." 7)

"... . Auf die drohende Überschuldung der Gesellschaft im Falle der Ablehnung der Ertragsanträge wird hingewiesen." 8)

"..., daß die bilanzmäßige Überschuldung durch jederzeit realisierbare stille Reserven im Sachanlagevermögen voll gedeckt ist..." 9)

"... . Die Jahresbilanz weist...eine Überschuldung aus. Die Zahlungsfähigkeit ist unter den gegebenen Verhältnissen jederzeit bedroht." 10)

---

1) Markthallen- und Wohnbauten AG, Berlin, Jahresabschluß 1952, in: BA 213/1954, S. 11

2) Deutsche Bergin AG, Mannheim, Jahresabschluß 1954, in: BA 58/1955, S. 12

3) Generator Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1954, in: BA 255/1956, S. 19

4) Krefelder Stückfärberei AG, Krefeld, Jahresabschluß 1957, in: BA 152/1958, S. 20

5) Saarländische Fernseh AG, Jahresabschluß 1955, in: BA 225/1958, S. 10

6) Schallband-Syndikat AG, Porz, Jahresabschluß 1959, in: BA 73/1960, S. 12

7) Wittlager Kreisbahn AG, Bohmte, Jahresabschluß 1960, in: BA 61/1962, S. 12

8) Aktiengesellschaft für Anlagewerte, Düsseldorf, Jahresabschluß 1960, in: BA 204/1963, S. 10

9) Vereinigte RAS Bauträger AG, Köln, Jahresabschluß 1972, in: BA 224/1973, S. 24

10) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1975, in: BA 39/1977, S. 9

"... . Die außerordentliche Hauptversammlung vom 2. April 1966 hat Maßnahmen zur Beseitigung der Überschuldung getroffen." 11)

"... . Die Überschuldung wird durch die in der Hauptversammlung vom 20. März 1976 beschlossenen Sanierungsmaßnahmen beseitigt." 12)

Auf die Problematik der Feststellungen des Zeitpunktes, zu dem eine Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit vorliegt bzw. es unvermeidlich erscheint, Sanierungsmaßnahmen zu ergreifen, soll im Rahmen dieser Arbeit nicht eingegangen werden. Dennoch gehört hierher der Hinweis, daß es gerade über den Eintritt derartiger Ereignisse im "Leben" eines Unternehmers oft Meinungsverschiedenheiten gab und auch zukünftig geben wird, wenn nicht auch hier brauchbare Testatzgrundsätze vorgegeben werden.

In einigen Fällen ist der Öffentlichkeit bekannt geworden, daß über den Eintritt der Überschuldung oder der Zahlungsunfähigkeit oder das Vorliegen eines Verlustes von mehr als der Hälfte des Grundkapitals und die Notwendigkeit der Durchführung von Sanierungsmaßnahmen Uneinigkeit bestanden hat, 13) die aber nicht zur Einschränkung geführt hat.

---

11) Augsburger Kammgarn-Spinnerei, Augsburg, Jahresabschluß 1975, in: BA 55/1977, S. 12

12) Erba Aktiengesellschaft für Textilindustrie, Erlangen, Jahresabschluß 1975, in: BA 81/1977, S. 14

13) Ringleb, G., Der Fall Boswau & Knauer im Lichte des Prüfungsberichtes, in: Handelsblatt vom 15./16. Oktober 1965, S. 12

vgl. auch

o.V., Neues Gutachten für die Bau-Kredit, in: Handelsblatt vom 14. Oktober 1973, S. 21

Eine Überschuldung oder der Verlust von mehr als der Hälfte des Grundkapitals läßt sich in all diesen Fällen bei statischer Betrachtung auch formell als Besonderheit eines Strukturausweises interpretieren.

Die in den obigen Testatsbeispielen gegebenen Hinweise auf Überschuldung bzw. Verlust von mehr als der Hälfte des Grundkapitals sind allerdings lediglich dann als Einschränkungen zu verstehen, wenn die Geschäftsberichte nicht auf diese prekäre Situation einschließlich deren Beseitigung hingewiesen haben. 1)

- 
- 1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 874

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fach-  
gutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e.V., a.a.O., S. 218

Auf eine bedenkliche Vermögens- und Ertragslage allgemein wurde in den nachfolgenden Testatsbeispielen hingewiesen.

"...halten wir ein Sanierung...für unvermeidbar." 1)

"Die Gesellschaft kann..schon laufenden Zahlungsverpflichtungen künftig nicht mehr aus eigener Kraft nachkommen." 2)

"...der Fortbestand der Gesellschaft erfordert umfangreiche und nachhaltige Konsolidierungsmaßnahmen." 3)

"... . Hingegen geben die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß, da die Gesellschafterin die erheblichen...Verluste bisher nicht ausgeglichen hat.

Dadurch ist die Zahlungsbereitschaft der Gesellschaft gefährdet." 4)

"... . Die Gesellschaft hat...die Eröffnung des gerichtlichen Vergleichsverfahrens beantragt... ." 5)

"... . Den Wertansätzen in der Bilanz liegt die Annahme einer Fortführung des Unternehmens zugrunde... ." 6)

"... . Ein Vergleichsverfahren...wurde...aufgehoben." 7)

"... . Die ungenügende Kapitalausstattung gibt Anlaß zu Bedenken." 8)

"... . Der Fortbestand des Unternehmens erfordert die Zuführung neuen Eigenkapitals." 9)

---

1) Erdölwerke Frisia Aktiengesellschaft, Emden, Jahresabschluß 1964, in: BA 199/1965, S. 7

2) Westfälische Landes-Eisenbahn Aktiengesellschaft, Lippstadt, Jahresabschluß 1970, in: BA 13/1972, S. 12

3) Ruhrkohle Aktiengesellschaft, Essen, Jahresabschluß 1970, in: BA 66/1972, S. 18

4) Versorgung und Verkehr Kiel GmbH, Kiel, Jahresabschluß 1973, in: BA 190/1974, S. 21

5) Poppe & Wirth, Aktiengesellschaft, Köln, Jahresabschluß 1975, in: BA 24/1977, S. 12

6) FFG Finanz- und Factor Aktiengesellschaft, Wiesbaden, Jahresabschluß 1975, in: BA 43/1977, S. 14

7) Stumm Aktiengesellschaft, Essen, Jahresabschluß 1974, in: BA 72/1977, S. 15

8) Flughafen Sylt GmbH, Westerland, Jahresabschluß 1975, in: BA 41/1978, S. 17

9) Wilke Werke Aktiengesellschaft, Braunschweig, Jahresabschluß 1977, in: BA 208/1978, S. 24



Wenn auch im Fachgutachten 3/77 1) ausdrücklich darauf hingewiesen wird, daß der Bestätigungsvermerk kein Urteil über die wirtschaftliche Lage abgibt, so steht diese Feststellung nicht im Widerspruch zu unserer Forderung, daß eine Testatseinschränkung erwartet wird, wenn im Geschäftsbericht die wirtschaftliche Lage nicht der Wirklichkeit entsprechend dargestellt ist.

In diesem Sinne handelt es sich bei den obigen Testats"zusätzen" dann um Einschränkungen, wenn keine ausreichende Darstellung im Geschäftsbericht gegeben wird.

Fehlt die Zustimmung der Gläubiger zu formell im Jahresabschluß bereits durchgeführten Sanierungsmaßnahmen, so kann der Bestätigungsvermerk nur als ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk verstanden werden, obwohl er formell bislang ausschließlich als Testat mit Zusatz dargestellt wurde, wie z. B.

"Unter der Voraussetzung, daß die...Sanierungsmaßnahmen beschlossen werden." 2)

---

1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977, a.a.O., S. 218

2) Eisenbahn Ges. Altona-Kaldenkirchen-Neumüster, Hamburg, Jahresabschluß 1954, in: BA 12/1956, S. 15

vgl. auch

Beck & Henkel Maschinenbau AG, Kassel, Jahresabschluß 1955, in: BA 128/1956, S. 13

R. Stock & Co., Spiralbohrer-Werkzeug- und Maschinenfabrik Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1955, in: BA 136/1956, S. 22 und 23

Elbtalwerk-Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1956, in: BA 58/1959, S. 9

Kleinbahn Niebühl-Dagebühl AG, Jahresabschluß 1958, in: BA 14/1960, S. 14

Bremer Vegesacker Fischerei Gesellschaft, Bremen, Jahresabschluß 1961, in: BA 72/1962, S. 15

Die zahlreichen in Testaten bekanntgegebenen nicht prüfbaren Prüffelder dürfen allerdings nicht darüber hinwegtäuschen, daß in Wirklichkeit die Bestandung "nicht prüfbares Prüffeld" in erheblich größerem Umfang im Bestätigungsvermerk nicht mitgeteilt wurde. Einige Beanstandungen dieser Art, die der Öffentlichkeit auf andere Weise bekanntgeworden sind, waren den nachfolgenden Pressemitteilungen 1) zu entnehmen.

---

1) o.V., "Mehr geglaubt als geprüft", in: Der Spiegel, Nr. 11/1975, S. 54

vgl. auch

Neubert, Helmut, Beton- und Monierbau AG - Talfahrt ohne Frühwarnsystem? in: DB 1979, S. 1951

o.V., Wollten sie den Konzern in die Tasche stecken? Drei Stumm-Geschäftsführer sind in Haft, in: Handelsblatt vom 28. November 1974, S. 7

o.V., Der "Feuerwehrfond" springt ein, Fasshold-Bank schließt Schalter, Überschuldung durch Verluste im Kreditgeschäft, in: Handelsblatt vom 15./16. November 1968, S. 13

Morner, Peter, Abgehakt und blind gesiegelt, in: Manager-Magazin Heft 1/1975, S. 62 ff

### 3111124 Die nicht prüfbare Postenstruktur

Da es sich bei diesen Beanstandungen um qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur der Bilanz oder der Gewinn- und Verlustrechnung, somit um nicht nachweisbare Ausweisverstöße handelt, überrascht die Tatsache, daß hierzu z. Z. lediglich die nachfolgende Testatseinschränkung

"..., daß die Position 'geleistete Anzahlungen' nicht abschließend bewertet werden kann." 1)

vorliegt, denn Beanstandungen dieser Art führen bei Abschlußprüfungen immer wieder zu Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Geprüften und dem Prüfer.

---

1) "Conti Bau", Continental Bau- und Eigenheim AG, Hamburg, Jahresabschluß 1966, in: BA 115/1968, S. 11

Da die noch nicht festgestellten, wohl aber bereits in der Darstellung durchgeführten Kapitalerhöhungen einerseits als Soll-Haben-Postenverlängerungen der Bilanz, andererseits aber auch als nicht prüfbare Postenstruktur bezeichnet werden können, gehören derartige Kapitalerhöhungen zu den hier darzustellenden Abweichungen.

In vielen Testaten wird auf derartige bereits durchgeführte Kapitalerhöhungen 1) hingewiesen

- 
- 1) Werner & Merz AG (Erdalwerke), Mainz, Jahresabschluß 1951, in: BA 121/1952, S. 16

vgl. auch

Landesgasversorgung Süd Niedersachsen AG, Sarstedt, Jahresabschluß 1951, in: BA 151/1952, S. 14

International Galditgesellschaft AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 122/1953, S. 13

Erzbergbau-Porta-Damme AG, Minden, Jahresabschluß 1953, in: BA 157/1955, S. 11

Deutscher Ring Transport und Rückversicherungs AG, Hamburg, Jahresabschluß 1954, in: BA 172/1956, S. 7

Ewald-Kohle AG, Recklinghausen, Jahresabschluß 1959, in: BA 98/1960, S. 14

Große Kurfürst Heringsfischerei AG, Emden, Jahresabschluß 1960, in: BA 187/1961, S. 8

Leerer Heringsfischerei AG, Leer, Jahresabschluß 1960, in: BA 187/1961, S. 9

Ender Heringsfischerei AG, Emden, Jahresabschluß 1960, in: BA 189/1961, S. 12

Grundstücks-Verwaltungs AG "HUSAG", Berlin, Jahresabschluß 1960, in: BA 194/1961, S. 7

Wittlager Kreisbahn AG, Bohmte, Jahresabschluß 1960, in: BA 61/1962, S. 12

Johannes Haag Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1962, in: BA 151/1964, S. 14

Schuhfabrik Ferdinand AG, Hessisch Oldendorf, Jahresabschluß 1964, in: BA 37/1966, S. 11

Mannheimer Maschinenfabrik Mohr & Federhaff AG, Mannheim, Jahresabschluß 1968, in: BA 178/1969, S. 17

Fortsetzung: nächste Seite

Sarotti Aktiengesellschaft, Battersheim, Jahresabschluß 1969, in:  
BA 205/1970, S. 16

Albert Frankenthal AG, Frankenthal, Jahresabschluß 1974, in: BA 130/  
1975, S. 18

Eisenbau Wyhlen AG, Wyhlen, Jahresabschluß 1974, in: BA 1959/1975,  
S. 21

co op Zentrale AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 230/1976,  
S. 18

Nordbayerische Holzindustrie AG, Unsleben, Jahresabschluß 1976, in:  
BA 63/1977, S. 21

Carl Brunswig AG, Hamburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 67/1979, S. 13

Die unter Abschnitt 311112 dargestellten Beanstandungen (hier die nicht prüfbaren Prüffelder) können sämtlich - einerlei, ob es sich um nicht prüfbare Prüffelder der Buchführung, des Jahresabschlusses oder des Geschäftsberichtes handelte - in dem System der von uns vorgeschlagenen Abweichungserscheinungsformen erfaßt werden.

Die für die Abweichungen vorgeschlagenen Subsysteme für einerseits qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und für qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis andererseits, können auch auf die nicht prüfbaren Prüffelder angewandt werden, weil von einem nicht prüfbaren Prüffeld immer wenigstens gesagt werden kann, ob lediglich Strukturabweichungen oder gar Ergebnisabweichungen erwartet werden müssen.

Damit stellt sich unser System - soweit es die nicht prüfbaren Prüffelder betrifft - gegenüber den bisherigen Lösungsvorschlägen 1) als u. E. praktikabler heraus.

Wie die Überprüfung weiterhin gezeigt hat, liegen den im Abschnitt 311112 aufgeführten eingeschränkten Bestätigungsvermerken Beanstandungen zugrunde, die auch nach unserem Gewichtungsvorschlag als wesentliche Beanstandungen bezeichnet werden müßten.

Auch hier gibt es nur einige wenige Ausnahmen, in denen der Abschlußprüfer die Toleranzgrenze, an der aus Beanstandungen wesentliche Beanstandungen werden, niedriger als von uns vorgeschlagen, angesetzt hat.

Wenngleich es für einen externen Analytiker oft nicht möglich ist, bei der bloßen Angabe eines nicht prüfbaren Prüffeldes die erwarteten Struktur- oder Ergebnisabweichungen zu erfassen, so kann doch aus unserer Sicht zu einigen oben aufgeführten nicht prüfbaren Prüffeldern angenommen werden, daß auch die Toleranzgrenze I (für Ergebnisabweichungen) oder in anderen Fällen die Toleranzgrenze II (für Strukturabweichungen) überschritten sein dürfte.

---

1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2 a.a.O., § 167 AktG, TZ 63 (Fehlende oder unzureichende Aufklärung durch den Vorstand und Unmöglichkeit von Nachweisen)



311113 Die qualitativen Abweichungen, die wegen der besonderen Bedeutung als wesentliche Beanstandungen angesprochen werden sollten

"Wesentlich sind Beanstandungen insbesondere dann, wenn damit zu rechnen ist, daß der Fehler wegen seiner relativen Bedeutung zu einer unzutreffenden Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft und ihrer Rechnungslegung führen kann." 1)

Diese vom Institut der Wirtschaftsprüfer für "wesentliche Beanstandungen" gegebene Definition können wir voll unterstreichen.

In diesem Sinne haben wir in den Abschnitten 311110, 311111 und 311112 Toleranzgrenzen unterstellt, von den wir annehmen, daß beim Überschreiten dieser Grenzen die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft unzutreffend dargestellt würde. Eine Überprüfung unserer Toleranzgrenzen an den in Testaten angezeigten wesentlichen Beanstandungen hat bestätigt, daß es sich bei unseren Vorschlägen um praktikable Lösungen handelt, die auch eine intersubjektive Überprüfung des Ergebnisses gestatten.

Wenn wir uns der Definition des Instituts der Wirtschaftsprüfer für "wesentliche Beanstandungen" angeschlossen haben, so deutet der Hinweis "Wesentliche Beanstandungen insbesondere dann, ..." an, daß offensichtlich auch noch andere Beanstandungen für wesentlich angesehen werden müssen, die nicht unbedingt eine unzutreffende Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft anzeigen; wir haben diese Beanstandungen "qualitative Abweichung" genannt.

Da die reinen qualitativen Abweichungen dadurch gekennzeichnet sind, daß sie keine quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und/oder das Ergebnis haben, kann auch für sie keine unmittelbar anzuwendende sinnvolle Toleranzgrenze angegeben werden.

Als reine qualitative Abweichungen kommen, wie weiter oben gezeigt wurde, lediglich die zeitlichen und bestimmte sachliche Beanstandungen in Frage.

---

1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Brag.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 219

Zu den zeitlichen Beanstandungen ist zunächst zu sagen, daß bisher weder wegen zu später grundbuchlicher Erfassung (Abweichung BO 4), noch wegen zu spät erstellter Jahresabschlüsse (Abweichung JO 4), noch wegen zu spät erstellter Geschäftsberichte (Abweichung GO 4) ein Bestätigungsvermerk eingeschränkt wurde, auch wenn die Nichtordnungsmäßigkeit in diesem Sinne oft durch andere Personen und nicht durch den Abschlußprüfer mitgeteilt wurde. 1)

Theoretisch ließe sich auch die zeitliche Streckung quantifizieren, indem man die Auswirkungen der eingetretenen Veränderungen zwischen dem ordnungsgemäßen und dem nicht ordnungsgemäßen Erstellungszeitpunkt messen würde; insoweit könnten die von uns für Abweichungen und nicht prüfbare Prüffelder vorgeschlagenen Toleranzgrenzen auch hier angewandt werden.

Inzwischen ist aber durch Gesetz 2), Rechtssprechung 3) und Literaturhinweise 4) eindeutig geklärt, daß die zeitliche Streckung über eine gewisse Grenze stets als ein Verstoß gegen die Ordnungsmäßigkeit anzusehen ist, so daß es der Festlegung einer Toleranzgrenze nicht bedarf.

---

1) zu BO 4)

RFH-Urteil vom 21. Dezember 1938, in: RStBl 1939, S. 309

BFH-Urteil vom 06. März 1952, in: BStBl 1952, S. 108

zu JO 4)

BFH-Urteil vom 05. März 1965, in: BStBl III, S. 285

BFH-Urteil vom 25. April 1978, in: BStBl II, S. 525

Saage, Joachim, Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers in Selbstzeugnissen des Berufsstandes, Diss. Hannover 1971, S. 59

zu GO 4)

Eglau, Hans Otto; Willy Kaus' letztes Gefecht, Der Streit um Metzeler, in: Die Zeit vom 29. März 1974, S. 35

o.V., Geprellte Aktionäre bei BuM, in Capital Heft 9/1978, S. 22 ff

2) § 39 Abs. 2 2 HGB

3) BFH-Urteil vom 06. März 1952, in: BStBl 1952, S. 108

BFH-Urteil vom 26. Oktober 1977, in: BStBl II/1978, S. 315

BFH-Urteil vom 12. Dezember 1973, in: BStBl II/1974, S. 188

BFH-Urteil vom 24. November 1974, in: BStBl II/1975, S. 78

4) Reichel, Fritz, Zeitpunkt der Bilanzaufstellung und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, in: BB 1981, S. 708 - 714

vgl. auch

Rose, Gerd, Zeiträume und Zeitpunkte der Aufstellung, der Fertigstellung und Einreichung von Jahresabschlüssen und Steuerbilanzen, in: DB 1974, S. 1031 - 1035

Risse, Heinz, Zeitpunkt der Bilanzaufstellung und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, in WPg 1968, S. 39

Schreib, Hans-Peter, Das neue Aktienrecht, Bestätigungsvermerk und Nachtragsprüfung (§§ 162, 167 AktG), in: Das Wertpapier 1967, S. 758 ff

Semler, Johannes, Die Publizität der Kapitalgesellschaften vom Standpunkt des Kapitalgebers und des öffentlichen Interesses in: ZfHf 1958, S. 453

Zu den bestimmten sachlichen Beanstandungen, die wegen der besonderen Bedeutung als wesentliche Beanstandungen angesprochen werden sollten, ist zu sagen, daß es sich ausschließlich um codifizierte Einzelbestimmungen handelt.

Den meisten dieser Bestimmungen ist gemeinsam, daß auch auf sie die von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenzen angewandt werden können, um zu erkennen, ob hier wesentliche Beanstandungen vorliegen.

Das gilt z. B. für den nach § 312 AktG geforderten Anhängigkeitsbericht, der, wenn er nicht vorliegt, nicht prüfbare Prüffelder anzeigt, 1) ebenso, wie für die Bezugsaktien bei bedingter Kapitalerhöhung, die Angaben über das genehmigte Kapital sowie Genußrechte, Rechte aus Besserungsscheinen und ähnlichen Rechten oder auch für die Angaben der aus der Jahresbilanz nicht ersichtlichen Haftungsverhältnisse. 2)

- 
- 1) Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme NA 6/1966, Zum Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (Abhängigkeitsbericht nach § 312 AktG 1965), in: WPg 1966, S. 678
  - 2) Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme NA 2/1968, Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach § 160 Abs. 3 und 4 AktG 1965, in: WPg 1968, S. 132

Bei einigen - so etwa der fehlenden Angabe der Bezüge von Vorstand und Aufsichtsrat im Geschäftsbericht - wäre eine Heranziehung von Toleranzgrenzen allerdings nicht geeignet, da gesetzliche Vorschriften verletzt würden.

Daß auch in der Testatserteilungspraxis wegen vorliegender reiner qualitativer Abweichungen eingeschränkte Bestätigungsvermerke erteilt wurden, zeigen die nachfolgenden Beispiele:

"..., daß die Bezüge des Vorstandes und des Aufsichtsrates für das Geschäftsjahr nicht angegeben sind." 1)

"... . Die Bezüge des Vorstandes sind im Geschäftsbericht nicht angegeben." 2)

"... . Die Bezüge vom Vorstand und Aufsichtsrat sind im Geschäftsbericht nicht angegeben worden." 3)

"..., daß der Geschäftsbericht die nach § 16o Abs. 3 Ziffer 8 Satz 4 AktG erforderlichen Angaben nicht enthält." 4)

"..., daß die Bezüge der Vorstandsmitglieder...im Geschäftsbericht nicht angegeben sind." 5)

---

1) Calor-Enag, Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, Ratingen, Jahresabschluß 1948, in: BA 119/1951, S. 18

2) Kurhaus Palmenwald AG, Freudenstadt, Jahresabschluß 1956, in: BA 151/1951, S. 18

3) Rhein.-Umschlag AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1962, in: BA 15o/1952, S. 16

4) Export-Schlachtereie und Schmalz-Raffinerie AG in Hamburg, Hamburg, Jahresabschluß 1966, in: BA 169/197o, S. 22

5) Saalbau-Verein Ulm AG, Ulm, Jahresabschluß 1977, in: BA 1o9/1978, S. 19

"..., daß die gesonderte Angabe der Bezüge des Vorstandes... im Geschäftsbericht fehlt." 6)

"..., daß im Geschäftsbericht die Höhe der Bezüge des Vorstandes von einem herrschenden Unternehmen nicht angegeben sind." 7)

"..., daß die Bezüge, die Mitglieder des Vorstandes der Gesellschaft von verbundenen Unternehmen erhalten, im Geschäftsbericht nicht angegeben sind." 8)

"..., daß die Bezüge, die Mitglieder des Vorstandes der Gesellschaft von einem verbundenen Unternehmen...erhalten, im Geschäftsbericht nicht angegeben sind." 9)

"..., daß die Angaben über die Bezüge, die Vorstandsmitglieder der Gesellschaft von verbundenen Unternehmen erhalten, im Geschäftsbericht nicht enthalten sind." 10)

"..., daß die gesonderte Angabe der Bezüge eines Vorstandsmitgliedes als gesetzlicher Vertreter eines verbundenen Unternehmen im Geschäftsbericht fehlt." 11)

"..., daß die Angaben über Bezüge, die Vorstandsmitglieder der Gesellschaft von verbundenen Unternehmen erhalten...im Geschäftsbericht nicht enthalten sind." 12)

---

6) Reeder Union "Meyer Brake" Aktiengesellschaft, Brake, Jahresabschluß 1977, in: BA 199/1978, S. 16

7) Rheinische Bank Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1968, in: BA 17/1969, S. 11

8) Milchwirtschaftliche Finanzierungs-Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1968, in: BA 188/1969, S. 14

9) Raiffeisen-Kraftfutter Mittelrhein AG, Koblenz, Jahresabschluß 1967, in: BA 214/1969, S. 18

10) Naturella Südsaft AG, Wimenden, Jahresabschluß 1971, in: BA 172/1972, S. 10

11) Handels- und Schiffahrtbank AG, Brake, Jahresabschluß 1971, in: BA 196/1972, S. 12

12) Unterland Konserven und Tiefkühlkosten AG, Bad Friedrichshall, Jahresabschluß 1976, in: BA 55/1977, S. 11



"..., daß die Bezüge, die Vorstandsmitglieder der Gesellschaft von verbundenen Unternehmen...erhalten, im Geschäftsbericht nicht angegeben sind." 13)

"..., daß die Bezüge eines Vorstandsmitgliedes von ausländischen verbundenen Unternehmen im Geschäftsbericht nicht aufgeführt sind." 14)

"..., daß die Bezüge, welche der Vorstand der Gesellschaft von einem verbundenen Unternehmen...erhält, nicht im Geschäftsbericht angegeben sind." 15)

"..., daß die Bezüge, welche die Vorstandsmitglieder der Gesellschaft von verbundenen Unternehmen erhalten, nicht im Geschäftsbericht angegeben sind." 16)

Die unter Abschnitt 311113 dargestellten Beanstandungen (hier die qualitativen Abweichungen, die wegen der besonderen Bedeutung als wesentliche Beanstandungen angesprochen werden sollten) können letztlich auch - wenn auch nur indirekt - in dem System der von uns vorgeschlagenen Abweichungserscheinungsformen aufgefangen werden.

---

13) Württ. Raiffeisen-Anlagen AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1976, in: BA 122/1977, S. 40

14) Bureau H.A. von Ameyde Aktiengesellschaft, Köln, Jahresabschluß 1977, in: BA 86/1978, S. 25

sinngemäß vergl. auch

Ancora Transportversicherungs-Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 217/1978, S. 17

15) Städtische Pfandleihanstalt Stuttgart Aktiengesellschaft Gemeinnützige Kreditanstalt, Stuttgart, Jahresabschluß 1977, in: BA 108/1978, S. 29

16) Badische Anlagengesellschaft-Raiffeisen-Aktiengesellschaft (BARAG), Karlsruhe, Jahresabschluß 1982, in: BA 135/1983, S. 7577



31112 Die wesentlichen Beanstandungen, die sich aus der Summe unwesentlicher Einzelbeanstandungen ergeben

Oben 1) wurde bereits dargestellt, wann bestimmte Beanstandungen zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen.

Aus dieser Darstellung ergibt sich, daß auch dann eine Einschränkung des Bestätigungsvermerkes erwartet wird, wenn die Summe unwesentlicher Einzelbeanstandungen als wesentliche Beanstandung anzusprechen ist. 2)

Um welche Beanstandungen es sich in diesen Fällen handelt, läßt sich an Beispielen unterschiedlicher "Bilanzpolitik" demonstrieren.

Diese der "Bilanzpolitik" dienenden Operationen können sich nämlich zwischen wenigen größeren Einzelmaßnahmen und einer Vielzahl von kleineren Einzelmaßnahmen bewegen. Eben diese letzteren können ihrerseits zu einer Vielzahl von kleineren Abweichungen führen, deren Summe die von uns aufgezeigten Toleranzgrenzen erreicht.

Daß derartige kleine Abweichungen sich auch in sämtlichen drei Teilbeurteilungsobjekten Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht ergeben können, sei nur der Vollständigkeit halber an dieser Stelle nochmalig erwähnt.

---

1) vgl. Abschnitt 0 dieser Arbeit

2) vgl. auch

Forster, Karl-Heinz, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berichterstattung und die Erteilung von Bestätigungsvermerken - Zu drei Entwürfen der Neufassung oder Stellungnahmen des HFA -, in: WPg 1977, S. 7

Wenn Adler, Düring, Schmaltz ausführen, "da nur wesentliche Beanstandungen zur Einschränkung des Testats führen, begründen bedeutungslose Beanstandungen formeller Art, auch geringfügige materielle Bilanzfehler keine Einschränkung", so muß auch diese Ansicht nicht im Widerspruch zu der von uns vertretenen Meinung stehen, da diese Ausführungen sich ganz offensichtlich lediglich auf einzelne Beanstandungen beziehen.

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167 TZ 48

Einige erteilte angewandte Bestätigungsvermerke können zur Demonstration für wesentliche Beanstandungen, die sich aus der Summe unwesentlicher Einzelbeanstandungen ergeben, herangezogen werden.

Wenn wir weiter oben, nämlich bei der Überprüfung der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenzen, teilweise zu dem Zwischenergebnis gekommen waren, daß die zu gewichtende Einzelbeanstandung für eine Testatseinschränkung in einer nicht ausreichenden Größenordnung vorlag 1), so ergab sich dies in einigen Fällen ausschließlich aus der Betrachtung der jeweiligen Einzelbeanstandung.

Auch der Bundesfinanzhof mußte sich mit einer wesentlichen Beanstandung, die sich aus der Summe unwesentlicher Einzelbeanstandungen ergeben hatte, auseinandersetzen. Auch er verneinte die Ordnungsmäßigkeit der zu beurteilenden Buchführung, weil kleinere Beanstandungen vorlagen, die aber in der Summe eben doch zu einer wesentlichen Beanstandung zusammengefaßt werden mußten. 2)

---

1) vgl. Abschnitt 311110, 311111 und 311112 dieser Arbeit

2) BFH-Urteil vom 18. September 1952, in: DStR 1952, S. 546

### 31113 Die Aggregation der wesentlichen Beanstandungen

Wenn sich aus der Summe der Teilurteile bereits das Gesamturteil ergäbe, dann könnte eine Saldierung von wesentlichen Beanstandungen, die zu einer Verbesserung des Ergebnisses (bzw. verbesserten Darstellung der Vermögenslage) geführt haben, mit wesentlichen Beanstandungen, die zu einer Verschlechterung des Ergebnisses (bzw. verschlechterten Darstellung der Vermögenslage) geführt haben, zulässig sein.

Was jedoch für den Jahresabschluß gilt, Unzulässigkeit der Soll-Haben-Postenverkürzung, muß auch für die Urteilsdarstellung des Abschlußprüfers gelten.

Die wenigen nachfolgenden Fälle, in denen sozusagen im Testat eine Saldierung vorgenommen wurde, stehen in keinem Verhältnis zu der großen Anzahl von Saldierungen, die in der Praxis von der Urteilsfindung unzulässigerweise vorgenommen werden.

"..., daß die Kreditgewinnabgabe - Schuld nicht passiviert wurde, weil deswegen ein begründeter Antrag auf Befreiung läuft." 1)

"..., daß Rückstellungen...nicht gebildet worden sind, da die Übernahme der Kosten durch die öffentliche Hand erwartet wird." 2)

---

1) Bremer-Mindener-Schiffahrt AG, Bremen, Jahresabschluß 1952, in: BA 151/1953, S. 11

2) Teltowkanal Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1966, in: BA 173/1967, S. 24

Das Verbot der Soll-Haben-Postenverkürzung gilt nicht nur für Soll- und Habenposten des Jahresabschlusses, sondern, wie aus der oben dargestellten Verknüpfung von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht abzuleiten ist, für sämtliche drei Teilbeurteilungsobjekte.

Damit ergibt sich das Verbot auch für im einzelnen Posten des Jahresabschlusses zusammengefaßte Kontensalden; so darf z. B. ein um einen bestimmten Betrag zu hoch angesetzter Buchwert, etwa einer Beteiligung, nicht mit einem um einen bestimmten Betrag zu niedrig angesetzten Buchwert einer anderen Beteiligung saldiert werden.

Das Verbot der Saldierung etwa von einzelnen über- mit einzelnen unterbewerteten Beteiligungen, die allerdings im Jahresabschluß in einem Posten zusammengefaßt würden, ergibt sich darüberhinaus nicht nur aus dem Bilanzierungsgrundsatz der Einzelbewertung, sondern auch aus dem generell unterschiedlichen Charakter der Postenanteile, die man damit saldieren würde. 1)

- 
- 1) Hüttemann, Ulrich, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970, S. 47

andere Ansicht:

Adler, Düring, Schmaltz wollen Saldierungen innerhalb eines Postens demgegenüber zulassen, weil der Gesetzgeber im Zusammenhang von Über- und Unterbewertungen ausdrücklich auf Jahresabschlußposten verweise.

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., TZ 69 ff zu § 256 AktG

Wenn Leffson 1) daraufhinweist, daß das Gesamturteil nicht die Summe von Teilurteilen, sondern ein eigenes Urteil unter Gewichtung der Teilurteile ist, so will er sich nicht nur gegen die Summierung gleichartiger Abweichungen unterschiedlicher Ergebnissrichtung wenden, sondern auch gegen eine ungewichtete Zusammenfassung andersartiger Abweichungen.

Das Gesamturteil wäre falsch, würde man etwa die nachfolgenden, von uns für die Testatserteilung als relevant herausgestellten unterschiedlichen Abweichungen

- qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf das Ergebnis
- qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur
- qualitative Abweichungen, die nicht prüfbare Prüffelder anzeigen
- qualitative Abweichungen, die wegen der besonderen Bedeutung wesentlich sind

in ihrer unterschiedlichen Bedeutung für das Gesamturteil unberücksichtigt lassen.

Halten wir uns auch bei der Aggregation von wesentlichen Beanstandungen an den Zweck des Bestätigungsvermerkes, so können lediglich die Einzelbeanstandungen jener Gruppen zusammengefaßt werden - soweit sie die Vermögens- und (oder) Ertragslage in gleicher Richtung korrigiert haben -, für die weiter oben auch gesonderte Toleranzgrenzen vorgeschlagen sind. 2)

Saldierungen von Einzelbeanstandungen, die die Vermögens- und (oder) Ertragslage in unterschiedlicher Richtung verändert haben, können nicht gebilligt werden, auch dann nicht, wenn eine Saldierung sich innerhalb eines Jahresabschlußpostens ergeben würde.

---

1) Leffson, Ulrich, Wirtschaftsprüfung, 2. stark veränderte Auflage, Wiesbaden 1980, S. 301

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten 3/77 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 218

2) vgl. Abschnitt 311110, 311111, 311112 und 311113 dieser Arbeit

### 31114 Die schwerwiegenden Einzeleinwendungen

Mit der Gewichtung der Beanstandungen ist der Gewichtungsprozeß insgesamt noch nicht abgeschlossen; denn um die Fragen zu beantworten, ob die Summe der unwesentlichen Beanstandungen wesentlich ist, muß der Prüfer sowohl die untere Grenze festlegen, die eine Einschränkung erforderlich macht, als auch die obere, die eine Einschränkung verbietet und die Testatsverweigerung verlangt. 1)

Hinsichtlich der Obergrenze sollte eine Einwendung nicht schon deshalb zu einer schwerwiegenden Einwendung aggregiert werden und damit zur Testatsverweigerung führen, weil sie in aufeinanderfolgenden Jahren wiederholt vorgelegen hat. Ein Verstoß, der im ersten Jahr mit einer Einschränkung gerügt wurde, wird sachlich nicht dadurch schwerwiegender, daß die Gesellschaft ihn in den folgenden Jahren nicht beseitigt hat. 2)

---

1) Karoll, Richard und Tomforde, Klaus, a.a.O., S. 171

2) Andere Autoren wollen bei Wiederholung des gleichen Verstoßes durchaus das Testat versagen.

vgl. auch

Lückerath, Wolf, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Düsseldorf 1967, S. 24

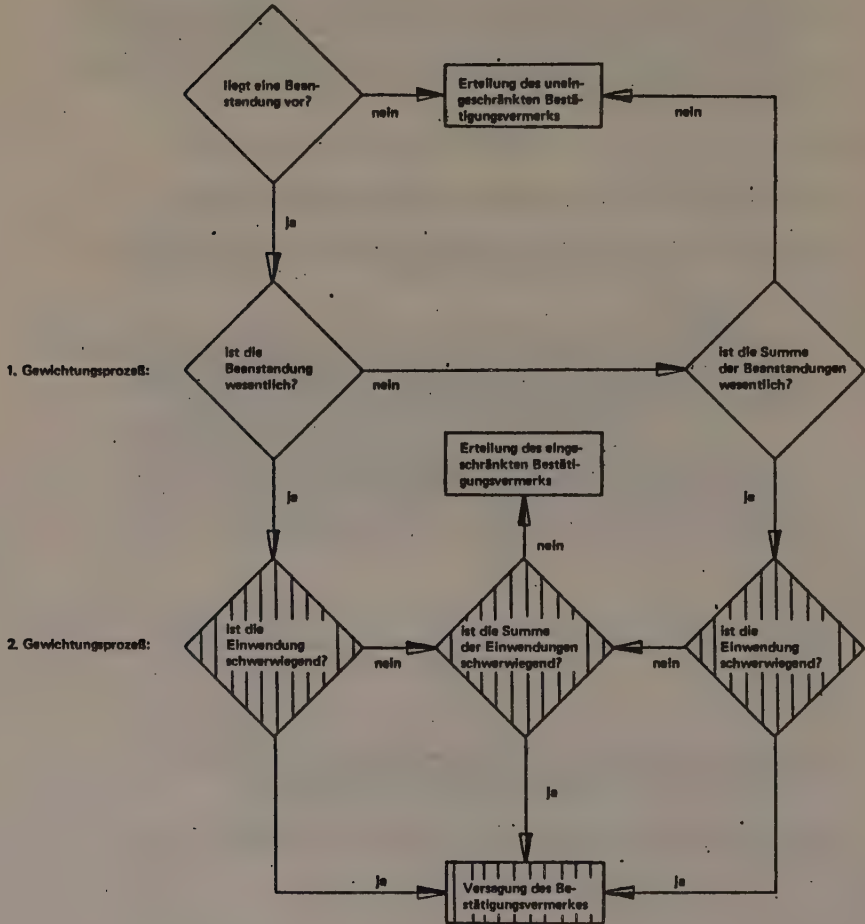
Stolz, Jürgen, Das Ermessen des Abschlussprüfers bei der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, Diss. München 1970, S. 172



Weiter oben 1) wurde grundsätzlich gezeigt, unter welchen Umständen welche Beanstandungen zur Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes führen:

An eben diesem Schaubild lassen sich nun auch die beiden Gewichtungsprozesse verdeutlichen:

Abbildung 12



1) vgl. Abschnitt 0 dieser Arbeit

Die obere Grenze ist aber sicherlich überschritten, d.h., es liegen schwerwiegende Einwendungen vor, wenn eines der drei Teilbeurteilungsobjekte für sich gesehen nicht vorhanden ist bzw. insgesamt nicht mehr als ordnungsgemäß angesehen werden kann. 1)

Jedes der drei Teilbeurteilungsobjekte muß ordnungsmäßig sein.

Wann allerdings eines dieser drei Teilbeurteilungsobjekte für sich gesehen nicht mehr als ordnungsgemäß angesehen werden kann - und damit eine schwerwiegende Einwendung vorläge -, wird in der Literatur anhand unterschiedlicher und leider nur ungenauer Kriterien beurteilt.

David 2 ) spricht von einer Buchführung, die dann nicht mehr den gesetzlichen Vorschriften entspricht, wenn sie "größere Schäden" zeigt, "die eine ordnungsgemäße Prüfung nicht mehr ermöglichen".

Bei den "größeren Schäden" muß es sich um so erhebliche Schäden handeln, "daß ein dem Gesetz und der Verkehrsauffassung entsprechender normaler Jahresabschluß nicht aufgestellt und geprüft werden kann".

Da hier "schwerwiegend" lediglich durch "größere Schäden" ersetzt wird, ist die Definition nicht geeignet, die intersubjektive Nachprüfbarkeit für schwerwiegende Einwendungen zu verbessern.

Bühler und Scherpf 3) nehmen anhand nachfolgender Matrix eine Klassifizierung für schwerwiegende Einwendungen vor.

- 
- 1) Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten des Fachausschusses des ehemaligen "Institut der Wirtschaftsprüfer", Berlin, Gutachten Nr. 3/1934, in: Der Wirtschaftsprüfer 1949, S. 55

Dieses Fachgutachten ist allerdings mit dem Hinweis auf FG 3/1977 in 1982 aufgehoben worden.

Institut der Wirtschaftsprüfer, Überarbeitung der Fachgutachten und Stellungnahmen des IdW, in: WPg 1982, S. 92 ff

vgl. auch

Schlegelberger, Franz; Quassowski, Leo; Herbig, Gustav; Gefler, Ernst; Hefermehl, Wolfgang, Aktiengesetz, 3. ergänzte und erweiterte Auflage, Berlin 1939, TZ 6 zu § 140

Weber, Klaus-Dieter, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Hösels 1967, S. 36

- 2) David, Werner, Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine heutige Problematik, in: WP 1948, S. 67
- 3) Bühler, Ottmar; Scherpf, Peter, Bilanz und Steuer, 7. neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1971, S. 90

| Es findet sich zurecht:    |                                    | formelle<br>Ordnungs-<br>mäßigkeit<br>gegeben | Ordnungs-<br>mäßigkeit<br>herstellbar |
|----------------------------|------------------------------------|-----------------------------------------------|---------------------------------------|
| der Buchführende<br>selbst | ein<br>sachverständiger<br>Dritter |                                               |                                       |
| nein                       | nein                               | nein                                          | nein                                  |
| ja                         | nein                               | nein                                          | nein                                  |
| ja                         | mit<br>Schwierigkeiten             | nein                                          | ja                                    |
| ja                         | ja                                 | ja                                            | —                                     |

Für eine Regelung der Testatserteilung scheint uns auch diese Matrix wenig geeignet.

Auch die Grenze, wann aus Anfechtungsgründen Nichtigkeitsgründe werden, kann hier nicht als Hilfe für die Beurteilung, wann aus Einwendungen schwerwiegende Einwendungen werden, herangezogen werden, nicht nur weil sie ebenfalls viel zu unscharf beschrieben wird, sondern auch weil der Sachverhalt "schwerwiegende Einwendungen" und die Kriterien der Nichtigkeit nicht identisch sind.

Der Positivbefund verträgt eine Abschwächung nur, wenn die allgemeine Ordnungsmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht insgesamt und je für sich gesehen noch gegeben ist.

Die Einschränkung setzt damit voraus, daß die Ordnungswidrigkeiten abgrenzbar sind und im übrigen die allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Rechnungslegung in Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht darunter sich leidet.

Damit ist aber klar gesagt, daß die Grenze, an der aus Einwendungen schwerwiegende Einwendungen werden, dort liegt, wo die Aufzählung der einzelnen Einwendungen im Testat unmöglich wird, d.h. wo durch die Aufzählung der einzelnen Einwendungen im Testat die fehlende Ordnungsmäßigkeit beim geprüften Unternehmen nicht mehr durch die Einwendungen im Testat durch den Abschlußprüfer wiederhergestellt werden kann.

31115 Die schwerwiegenden Einzeleinwendungen, die sich aus der Summe nicht schwerwiegender Einzeleinwendungen ergeben

Da die Einschränkung des Bestätigungsvermerks besagt, daß Buchführung, Jahresabshluß und Geschäftsbericht lediglich in bezug auf die erwähnten Beanstandungen nicht ordnungsgemäß sind, da somit die fehlende Ordnungsmäßigkeit durch einschränkende Aussagen im Bestätigungsvermerk durch den Abschlußprüfer berichtigt wird, sollte das Testat solange in der eingeschränkten Form erteilt werden, wie sich die wesentlichen Beanstandungen im Testat vollständig darstellen lassen, wobei die Vollständigkeit die Angaben der Normenverstöße, die Erscheinungsformen der Abweichungen und die jeweiligen quantitativen Auswirkungen der Abweichungen umfaßt.

Das eingeschränkte Testat sollte nämlich den zunächst gestörten Einblick in die Vermögens- und Ertragslage durch die Darstellung der wesentlichen Beanstandungen herstellen, nur dann kann man auch das eingeschränkte Testat als Positivbefund bezeichnen.

Damit ist gleichzeitig gesagt, in welchen Fällen die Summe nicht schwerwiegender Einzeleinwendungen (= wesentliche Beanstandungen) zur schwerwiegenden Einzeleinwendung werden kann, nämlich dann, wenn die Aufzählung der wesentlichen Beanstandungen unmöglich ist. 1)

- 
- 1) Plum, Dieter, Einschränkungen und Versagung des Bestätigungsvermerks, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Köln-Deutz 1966, S. 20

vgl. auch

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, TZ 49

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsgs.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 881

#### 4 Die Urteilsdarstellung

##### 4a Die grundsätzliche Forderung

###### 4a0 Die grundsätzliche Forderung für den Positivbefund

Für die ordnungsgemäße Urteilsdarstellung können nur die gleichen Kriterien gelten wie für die ordnungsgemäße Urteilsfindung 1), nämlich Vollständigkeit, Richtigkeit im Sinne intersubjektiver Nachprüfbarkeit und Wahrhaftigkeit und Klarheit 2). Nur wenn eine Urteilsdarstellung diese Bedingungen erfüllt, kann man von einer fairen Information sprechen 3).

Da nach dem abschließenden Ergebnis einer Prüfung Abschlußprüfer ihr Urteil sowohl in der Form des Bestätigungsvermerks abzugeben als auch in ausführlicher Form im Prüfungsbericht darzulegen haben und Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht sich in ihrem Aussageinhalt decken müssen 4), gelten die Kriterien der ordnungsmäßigen Urteilsdarstellung gleichermaßen für den Bestätigungsvermerk wie für den Prüfungsbericht 5).

Für den Prüfungsbericht sind inzwischen in dem Fachgutachten "Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung bei Abschlußprüfungen" des Instituts der Wirtschaftsprüfer 6) die allgemeinen Grundsätze der Vollständigkeit, Wahrheit und Klarheit niedergelegt worden.

In dem vom gleichen Institut herausgegebenen Fachgutachten "Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen" 7) fehlen diese Kriterien hingegen.

---

1) vgl. Abschnitt 3a00 dieser Arbeit

2) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze..., a.a.O., S. 174 - 225

3) Meigs, Walter B.; Larsen E. John, Principles of Auditing 4th edition, Homewood 1969, S. 22

4) vgl. Abschnitt 11a dieser Arbeit

5) Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm, Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1963, S. 178

6) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 2/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 214

7) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 217 - 231



401 Die grundsätzliche Forderung für den Negativbefund

Das Fehlen des Bestätigungsvermerkes soll für die Öffentlichkeit eigentlich ein Beweis dafür sein, daß den Veröffentlichungen des Unternehmens nicht uneingeschränkt Glauben entgegengebracht werden kann 1); ist ein Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit der Veröffentlichung eines Jahresabschlusses im Bundesanzeiger jedoch nicht vorhanden, so kann hieraus nicht ohne weiteres gefolgert werden, daß in diesen Fällen ein Bestätigungsvermerk auch versagt wurde 2).

- 
- 1) Karoli, R., Verweigerung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerkes und Publizität, Sonderdruck aus Kongreß Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesens, Weimar 1936

- 2) Im Bundesanzeiger wurden die nachfolgenden Jahresabschlüsse ohne Bestätigungsvermerk veröffentlicht:

Feldmochinger Kraftfutterwerk AG, Feldmoching, Jahresabschluß 1949, in: BA 235/1952, S. 11

Aktiengesellschaft für Vermögensverwaltung i.L., Berlin, Jahresabschluß 1954, in BA 82/1955, S. 8

Gelsenkirchener Bergwerks AG, Essen, Jahresabschluß 1954, in: BA 155/1955, S. 9

Finanzierungs Ges. für Industrie u. Handel GmbH, Konstanz, Jahresabschluß 1960, in: BA 196/1961, S. 12

Preußische Bergwerks- und Hütten AG, Jahresabschluß 1960, in: BA 205/1961, S. 10

Rei Werke GmbH, Boppard, Jahresabschluß 1961, in: BA 11/1961, S. 15

Rudolf Hüssel AG, Hagen, Jahresabschluß 1961, in: BA 36/1962, S. 11

Dt. Telephonwerke u. Kabelindustrie Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1966, in: BA 85/1967, S. 24

Friedr. Krupp Hüttenwerke Aktiengesellschaft, Bochum, Jahresabschluß 1966, in BA 156/1967, S. 16

Fortsetzung: nächste Seite



Da es aber immer wieder Fälle geben wird, in denen das Testat aus Versehen nicht mitveröffentlicht wurde, könnten die so entstehenden Fehlinformationen dadurch vermindert werden, daß für die Testatsversagung auch ein entsprechender Vermerk vorgesehen wird.

"Da der Bestätigungsmerk grundsätzlich jedoch ein Positivbefund ist, der nur im Falle der Ordnungsmäßigkeit zu geben, ändern-

---

Braun Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1967, in:  
BA 106/1968, S. 22

Volkswohlverein Gemeinnützige Aktiengesellschaft, Berlin,  
Jahresabschluß 1969, in: BA 9/1971, S. 10

Vereinigte Aluminium Werke Aktiengesellschaft, Berlin - Bonn,  
Jahresabschluß 1970, in: BA 102/1971, S. 16

Wuppertaler Stadtwerke AG, Wuppertal, Jahresabschluß 1970, in:  
BA 147/1971, S. 28

Verkehrsbetriebe Hamburg Holstein Aktiengesellschaft, Hamburg,  
Jahresabschluß 1970, in: 197/1971, S. 32

Doggerz Aktiengesellschaft, Blumberg, Jahresabschluß 1971, in:  
BA 137/1972, S. 19

Eisenwerk Weserhütte Aktiengesellschaft, Bad Oeynhausen, Jahres-  
abschluß 1973, in: BA 159/1974, S. 19

Sportstätten-Betrieb-Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresab-  
schluß 1973, in: BA 179/1974, S. 21

Nachforschungen zu den fehlenden Bestätigungsvermerken bei diesen Veröffentlichungen haben ergeben, daß acht Bestätigungsvermerke durch ein Versehen des Verlages nicht veröffentlicht worden sind; bei neun Veröffentlichungen fehlte deshalb der Bestätigungsvermerk, weil auch nicht geprüft worden ist: eine Veröffentlichung weist nachfolgende Erläuterung unter dem Abschluß anstelle des Bestätigungsvermerks auf

"Aus dem Berichtsheft des Herrn..."

falls zu verweigern ist..." 1), möchten wir uns dem Vorschlag von Adler, Düring, Schmaltz anschließen und im Falle der Versagung des Bestätigungsvermerkes für die nachfolgenden Vermerkformulierung plädieren

"Die Jahresabschlußprüfung hat zur Versagung des Bestätigungsvermerkes geführt." 2)

In der Testatserteilungspraxis wurde diese Informationsvermittlung in jenen Fällen, in denen der Bestätigungsvermerk versagt wurde 3), auch schon überwiegend gewählt.

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft - Bd. 2, a.a.O., TZ 36 zu § 167 AktG

vgl. auch

Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in: WT 1937, S. 49

- 2) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft Bd. 2, a.a.O., TZ 36 zu § 167 AktG

- 3) Mälzerei Wrede AG, Hamburg, Jahresabschluß 1951, in: BA 78/1952, S. 16

Internationale Film-Union AG, Remagen, Jahresabschluß 1949, in: BA 95/1955, S. 9

Franke Werke AG, Bremen, Jahresabschluß 1950, in: BA 171/1955, S. 9

Ullersdorfer Flachsgarnspinnerei Hugo von Löbbecke AG, Oerlinghausen, Jahresabschluß 1956, in: BA 228/1957, S. 12

Taurus Lederwerke Niedernhausen AG, Niedernhausen, Jahresabschluß 1953, in: BA 78/1959, S. 11

Wilmersdorfer Grundeigentum AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 85/1961, S. 14

Deutsche Zentraldruckerei Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1971, in: BA 164/1972, S. 20

Uelzener Bierbrauerei-Gesellschaft, Uelzen, Jahresabschluß 1969, in: BA 3/1973, S. 15

Mus Rattus Aktiengesellschaft, Dortmund, Jahresabschluß 1973, in: BA 72/1974, S. 24

Selmi Bank AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1974, in: BA 242/1976, S. 22

Eugen Moog Werkzeug- und Immobilien Aktiengesellschaft, Remscheid, Jahresabschluß 1973, in: BA 172/1977, S. 24

Additan Kraftfahrzeuggarantie Aktiengesellschaft, Bodenfelde, Jahresabschluß 1977, in: BA 136/1979, S. 20

#### 41 Die Vollständigkeit der Testatsdarstellung

##### 41o Der positive Teil der Urteilsdarstellung

##### 41oo Die Vollständigkeit der Normen

Wenn der Gesetzgeber vorschreibt, daß als Norm im Testat "Gesetz und Satzung" anzugeben ist, dann darf nicht wie in den nachfolgenden Testatsbeispielen generell auf die Angaben dieser Normen verzichtet werden.

"Zur Prüfung des Jahresabschlusses zum...wurden uns sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt und die hierbei erforderlichen Auskünfte bereitwilligst erteilt. Der Vorstand der Gesellschaft erklärte uns, daß in der Bilanz alle Vermögensteile und Schulden ordnungsgemäß aufgenommen worden sind. Er hat uns gemäß § 138 AktG die Vollständigkeitserklärung unterschrieben, die wir zu unseren Akten genommen haben." 1)

"Der Jahresabschluß zum 31. Dezember 1973 ist aufgestellt nach Maßgabe der Buchhaltungsergebnisse und Bestandsangaben der Gesellschaft." 2)

"Rechnungsabschluß und Jahresbericht 1974 wurden aufgrund der Bücher und sonstiger Unterlagen erstellt. Die Jahresbilanz enthält alle Vermögensgegenstände und Verpflichtungen. Das Vereinsvermögen wurde satzungsgemäß angelegt. Die Prüfung des Geschäftsberichtes und der Vermögenslage hat zu kleineren Beanstandungen geführt." 3)

"Vorstehender Jahresabschluß wurde von uns aufgrund der Buchführung, der sonstigen Unterlagen sowie der erteilten Auskünfte aufgestellt. Die Buchführung, die Unterlagen und die Wertansätze haben wir nicht geprüft." 4)

Ob in diesen vier Testatsbeispielen nicht eher eine Versagung des Bestätigungsvermerkes das Prüfungsergebnis angemessener verdeutlicht hätte, muß an dieser Stelle nicht weiter untersucht werden.

- 
- 1) Pfälzische Malzfabrik AG, Ludwigshafen, Jahresabschluß 1951, in: BA 113/1953, S. 18
  - 2) Fritz Herzog Bauunternehmen AG, Jahresabschluß 1973, in: BA 94/1975, S. 25
  - 3) Bavaria Versicherungsverein AG, München, Jahresabschluß 1974, in: BA 15o/1975, S. 38
  - 4) Bremen Häuser Aktiengesellschaft, Hannover, Jahresabschluß 1976, in: BA 4o/1978, S. 16

Im Gutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer 1) wird allerdings als Möglichkeit aufgezeigt, daß der Wortlaut dann anzupassen sei, wenn es der Prüfungsgegenstand erfordert; dies könne beispielsweise dann der Fall sein, wenn auf den Gesellschaftsvertrag statt auf die Satzung Bezug zu nehmen sei.

Bisher ist diese vom Gesetz abweichende Darstellungsart erst einmal und zwar von der Press Grundstücks AG, Frankfurt 2), gewählt worden.

Aus der Fassung des AktG 1965 folgt allerdings zwingend, daß der Wortlaut des Bestätigungsvermerkes sich nach neuem Recht unmittelbar aus dem Gesetz ergibt und Abwandlungen dieser Formel unzulässig sind 3).

---

1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)  
Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S.219

2) Press Grundstücks AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1971, in:  
BA 208/1972, S. 12

vgl. auch

3) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der  
Aktiengesellschaft - Bd. 2, a.a.O., TZ 2 zu  
§ 167 AktG

#### 4101 Die Vollständigkeit des Beurteilungsobjektes

##### 4101o Die Vollständigkeit der aggregierten Teilbeurteilungsobjekte Buchführung, Jahresabschluß und Geschäftsbericht

Die Unzulässigkeit, das Testat durch Weglassen von Bestandteilen des gesetzlich vorgeschriebenen Bestätigungsvermerkes "einzuschränken", gilt nicht nur für die anzugebenden Normen, sondern generell 1).

In der bisherigen Urteilsdarstellung ist es allerdings vorgekommen, daß eines der drei Teilbeurteilungsobjekte Buchführung 2), Jahresabschluß 3) und Geschäftsbericht 4) im Testat nicht aufgeführt wurden.

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, 33.a.a.O., § 167, Tz 25

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten Nr. 8/1935, Wortlaut der Einschränkung des Bestätigungsvermerks, in: Wf 1935, S. 379

Dieses Gutachten ist allerdings mit dem Hinweis auf die aktienrechtliche Regelung und auf FG 3/1977 in 1982 aufgehoben worden.

Institut der Wirtschaftsprüfer, Überarbeitung der Fachgutachten und Stellungnahmen des IdW, in: WfG 1982, S. 92 ff

- 2) Fugger Grundstücks-Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1967, in: BA 195/1968, S. 19

vgl. auch

J.G. Schmitz jun. Söhne AG, Stadthagen, Jahresabschluß 1971, in: BA 144/1972, S. 26

- 3) Treuhand Aktiengesellschaft, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Oldenburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 88/1978, S. 34

- 4) Vosswerke Aktiengesellschaft, Sarstedt, Jahresabschluß 1960, in: BA 4/1962, S. 16

vgl. auch

Paragon Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1955, in: BA 25/1962, S. 11

Orient Kontor AG Import - Export, Hamburg, Jahresabschluß 1964, in: BA 208/1965, S. 11

Mittelständische Versicherungsdienst Aktiengesellschaft, Wiesbaden, Jahresabschluß 1963, in: BA 227/1965, S. 12

Gebrüder Adt Aktiengesellschaft, Wächtersbach, Jahresabschluß 1965, in: BA 40/1966, S. 15

Westhoff & Frie AG, Wanne-Eickel, Jahresabschluß 1965, in: BA 109/1966, S. 32



Während das Weglassen des Teilbeurteilungsobjektes "Buchführung"

---

Defag Aktiengesellschaft für Spezialartikel der Kraftfahrzeug- und allgemeinen Industrie, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 113/1966, S. 15

Grefrath Velour AG, Grefrath, Jahresabschluß 1965, in: BA 135/1966, S. 18

Bezugsvereinigung Deutscher Brauereien AG, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 135/1966, S. 23

Langbein-Pfanhauser Werke AG, Neuß, Jahresabschluß 1965, in: BA 149/1966, S. 15

Städtische Werke Aktiengesellschaft, Kassel, Jahresabschluß 1965, in: BA 212/1966, S. 12

Aktiengesellschaft für Steinindustrie, Neuwied, Jahresabschluß 1966, in: BA 238/1966, S. 10

Elmshorner Schifffahrt Aktiengesellschaft, Elmshorn, Jahresabschluß 1965, in: BA 243/1966, S. 12

Elbtalwerke Elektrizitäts-AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1962, in: BA 37/1967, S. 11

Frankfurter Mühlwerke AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1966, in: BA 37/1966, S. 12

Verlag und Druckerei G.J. Manz Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1966, in: BA 139/1967, S. 27

Admira-Mäntel Aktiengesellschaft, Gießen, Jahresabschluß 1966, in: BA 149/1967, S. 12

Bekleidungsbetrieb Wiesenbach Aktiengesellschaft, Gießen, Jahresabschluß 1966, in: BA 172/1967, S. 14

Erste Bayerische Basaltstein Aktiengesellschaft, Steinmühle, Jahresabschluß 1966, in: BA 181/1967, S. 12

Ender Dampfercompagnie Aktiengesellschaft, Emden, Jahresabschluß 1966, in: BA 4/1968, S. 7

Export Schlachtereier und Schmalz-Raffinerie Aktiengesellschaft, Jahresabschluß 1967, in: BA 163/1968, S. 15

Fugger Grundstücks-Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1967, in: BA 195/1968, S. 19

Friedrich Schoedel Aktiengesellschaft, Münchberg, Jahresabschluß 1967, in: BA 227/1968, S. 12

Röhrenlager Mannheim Aktiengesellschaft, Mannheim, Jahresabschluß 1968, in: BA 229/1968, S. 14

Paul M. Spinnerei AG, Mönchengladbach, Jahresabschluß 1967, in: BA 235/1968, S. 15



und "Jahresabschluß" im Testat immer unzulässig ist, weist das In-

---

VSF Grundstücks Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß  
1968, in: BA 207/1969, S. 16

Brauerei Schremp Aktiengesellschaft, Karlsruhe, Jahresabschluß  
1969, in: BA 102/1970, S. 26

Malzfabrik Gengenbach AG, Gengenbach, Jahresabschluß 1970, in:  
BA 137/1971, S. 18

Ibeag AG für Industriebeteiligungen, Breitbrunn, Jahresabschluß  
1970, in: BA 156/1971, S. 31

Saline Ludwigshalle AG, Bad Wimpfen, Jahresabschluß 1970, in:  
BA 166/1971, S. 16

Wilhelm Radmer Bau und Beton Kommanditgesellschaft A.A., München,  
Jahresabschluß 1970, in: BA 210/1971, S. 19

Intergrund Bau- und Grundstücks AG, Köln, Jahresabschluß 1970, in:  
BA 79/1972, S. 26

J.G. Schmidt jun. Söhne AG, Stadthagen, Jahresabschluß 1971, in: BA  
144/1972, S. 26

Genesco Bekleidungs AG, München, Jahresabschluß 1971, in: BA 181/  
1972, S. 18

Mainzer Aktien Bierbrauerei, Mainz, Jahresabschluß 1971, in: BA  
181/1972, S. 19

Press Grundstücks AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1971, in: BA  
208/1972, S. 12

ATAG Spedition Aktiengesellschaft, Böcklund, Jahresabschluß 1972,  
in: BA 62/1974, S. 16

Systemplan AG für integriertes Bauen, Born, Jahresabschluß 1972,  
in: BA 70/1974, S. 21

Interback Handels AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1973, in: BA 120/  
1974, S. 32

Hamol International Cosmetics AG, Plizzhausen, Jahresabschluß 1975,  
in: BA 203/1976, S. 13

Nordata Aktiengesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Berlin,  
Jahresabschluß 1975, in: BA 56/1977, S. 16

Berliner Asphalt Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1976, in:  
BA 200/1977, S. 24

Deutsche Messe- und Ausstellungen Aktiengesellschaft, Hannover, Jahres-  
abschluß 1976, in: BA 206/1977, S. 18

Grundbesitztreuhand- und Wohnungsbauten Aktiengesellschaft, Berlin,  
Jahresabschluß 1977, in: BA 233/1978, S. 24

stitut der Wirtschaftsprüfer im Fachgutachten Nr. 3/1977 darauf hin, daß das Weglassen des Teilbeurteilungsobjektes "Geschäftsbericht" im Testat dann durchaus zulässig sei, wenn ein Geschäftsbericht nicht zu erstellen war. 1).

Da der Testatsempfänger nicht unterscheiden kann - wie in den nachfolgenden Beispielen 2) - ob im Testat das Teilbeurteilungsobjekt "Geschäftsbericht" nicht aufgeführt wurde, weil ein Geschäftsbericht nicht zu erstellen war oder aber weil der Geschäftsbericht eben nicht "Gesetz und Satzung" entsprach, sollte der vorliegende "Ersatzgeschäftsbericht" in diesem Fall als Teilbeurteilungsobjekt bei der Urteilsfindung und -darstellung berücksichtigt werden.

Damit wäre sichergestellt, daß das Weglassen des Teilbeurteilungsobjektes "Geschäftsbericht" im Testat niemals gestattet wäre.

---

1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 218

2) Gold-Zack Werke Aktiengesellschaft, Mettmann, Jahresabschluß 1978, in: BA 125/1979, S. 31

"Datag" Deutsche Allgemeine Treuhand Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, München, Jahresabschluß 1978, in: BA 152/1979, S. 20

#### 41o11 Die Vollständigkeit der einzelnen Prüffelder

Was für die aggregierten Größen "Buchführung", "Jahresabschluß" und "Geschäftsbericht" gilt - die Unzulässigkeit, das Testat durch Weglassen von Bestandteilen des gesetzlich vorgeschriebenen Bestätigungsvermerkes "einzuschränken" -, gilt auch für die einzelnen in den aggregierten Größen enthaltenen Prüffelder.

Wenn somit nicht geprüft wurde, ob die zur Prüfung vorgelegten Buchungsaufgaben den Originalbelegen entsprachen, so kann dies nicht durch nachfolgende Testatsdarstellung deutlich gemacht werden

"..., daß lediglich Buchungsaufgaben ohne die entsprechenden Originalbelege vorlagen." 1)

Aber auch Ausklammerungen von Prüffeldern des Jahresabschlusses können nicht wie nachfolgend aufgeführt das Vollständigkeitspostulat modifizieren.

"... . Die Beteiligungsgesellschaften werden von uns turnusmäßig geprüft." 2)

"... . Die Aktiva und Passiva...der Ostzonen-Filialen konnten...nur mit den sich aus den Büchern der Hauptniederlassungen ergebenden Werten in der Bilanz der Gesellschaft...erfaßt werden." 3)

"..., daß die Beteiligungsbilanzen nicht geprüft sind." 4)

"... . Eine Prüfung der Rechnungslegung der Arbeitsgemeinschaften haben wir nicht vorgenommen." 5)

"..., daß von der über die aktienrechtlichen Bestimmungen hinausgehenden, satzungsmäßig vorgeschriebenen Prüfung und Erläuterung der Abschlüsse der Tochtergesellschaften...abgesehen worden ist." 6)

---

1) Dr. Hugo Remmler AG, Hamburg, Jahresabschluß 1956, in: BA 24/1958, S. 15

2) Deutsche Eisenhandel AG, Berlin, Jahresabschluß 1950, in: BA 183/1951, S. 11

3) Gerhard & Hey AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 1o3/1952, S. 13

4) Vereinigte Pinselfabriken, Nürnberg, Jahresabschluß 1951, in: BA 224/1952, S. 19

5) Habermann & Guckes AG, Hamburg, Jahresabschluß 1951, in: BA 245/1952, S. 1o

6) Mannesmann AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1953, in: BA 144/1954, S. 18

"..., daß wir den Jahresabschluß zum 31.12.1964, der sich voll im Anteilsbesitz der Gesellschaft befindlichen... nicht geprüft haben." 7)

"..., daß wir die Prüfungshandlungen unseres während der Prüfung verstorbenen Kollegen, Herrn WP Reuling, nicht wiederholt haben." 8)

"... . Das Treuhandvermögen haben wir nur insoweit geprüft, als es sich um im eigenen Namen eingegangene Verbindlichkeit der Aktiengesellschaft handelt." 9)

---

7) Berliner Privatbank Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1964, in: BA 176/1965, S. 11

8) Kur Aktiengesellschaft, Bad Homburg, Jahresabschluß 1970, in: BA 244/1971, S. 20

9) Deutsche Immobilien-Investierungs-Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1977, in: BA 235/1978, S. 24

Schließlich muß es als unstatthaft angesehen werden, im Testat lediglich darauf hinzuweisen, daß die Beurteilung eines ganz bestimmten Prüffeldes im Prüfungsbericht erfolgt, da dieser Outsider nicht zugänglich ist. 1)

Die Testaterteilungspraxis zeigt hierzu die nachfolgenden Fälle:

"... . Auf unsere Ausführungen zu den Vorräten nehmen wir besonderen Bezug." 2)

"...; wir verweisen insoweit auf unseren Prüfungsbericht." 3)

"...über unsere Prüfung haben wir einen Bericht erstattet." 4)

"...Einzelheiten sind aus unserem Prüfungsbericht vom 27. September 1982 ersichtlich." 5)

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2 a.a.O., Tz 26 zu § 167 AktG

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.)  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 885

Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten Nr. 3/1934...a.a.O.,  
S. 55

Dieses Fachgutachten ist allerdings mit dem Hinweis auf FG 3/1977  
in 1982 aufgehoben worden.

Institut der Wirtschaftsprüfer, Überarbeitung der Fachgutachten und  
Stellungnahmen des IÖW, in: WPg 1982, S. 92 ff

- 2) Chemische Werke Albert, Wiesbaden, Jahresabschluß 1948, in:  
BA 29/1951, S. 9
- 3) Weigelwerk Aktiengesellschaft, Essen, Jahresabschluß 1950, in:  
BA 1/1952, S. 24
- 4) Gebrüder Physik AG, Forchheim, Jahresabschluß 1974, in: BA 164/1975,  
S. 22

vgl. auch

Deutsche Heraklit AG, Simbach, Jahresabschluß 1978, in: BA 161/1979,  
S. 24

- 5) Sperry GmbH, Frankfurt, Jahresabschluß 1982, in: BA 214/1982, S. 20

Die in obigen Testaten aufgezeigte unzulässige Einschränkung des Vollständigkeitskriteriums der Urteilsdarstellung tritt aber auch noch in der Variante auf:

"Ich habe zwar...nicht geprüft, aber...hat geprüft."

wie die nachfolgenden Beispiele zeigen.

"... . Die von den auswärtigen Zweigstellen übernommenen Werte sind von örtlichen Prüfern als richtig bestätigt worden." 1)

"... . Für den Abschluß zum 30. Juni 1961 der...ist der uneingeschränkte Prüfungsvermerk durch...erteilt worden." 2)

"... . Der Nachweis über das Beteiligungsvermögen der Gesellschaft in Südafrika ist uns durch...erbracht worden." 3)

"..., daß...wir nicht beurteilen können, inwieweit der bei den von Herrn...geprüften Beteiligungsgesellschaft...ausgewiesene Reinverlust von DM 173.945,44 eine nachhaltige Wertminderung der Beteiligung darstellt. ..." 4)

"... . Für diesen Jahresabschluß der mit DM 926.325,— ausgewiesenen Beteiligungsgesellschaft wurde von... ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt." 5)

---

1) Miltex Mitteldeutsche Textil AG, Jahresabschluß 1949, in: BA 242/1951, S. 16

2) Elektrische Licht- und Kraftanlagen AG, Köln, Jahresabschluß 1961, in: BA 28/1962, S. 10

3) Otavi Minen- und Eisenbahn Gesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1963, in: BA 149/1964, S. 18

4) Hugo Oppenheim & Sohn Nachf. Berliner Privatbank AG, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 185/1966, S. 15

5) Berliner Privatbank AG, Berlin, Jahresabschluß 1964, in: BA 176/1965, S. 11



ADS 1) möchten den Hinweis auf die Einschränkung des Prüfungsumfanges in das Testat dem "pflichtgemäßen Ermessen" des Abschlußprüfers überlassen; Neitemeier 2) zeigt einen Weg auf, wie der Maßstab "pflichtgemäßes Ermessen" durch operationalere Kriterien zur Einschätzung der Vertrauenswürdigkeit fremder Urteile auch hier ersetzt werden kann.

Für eine vertrauenswürdige Urteilsgewinnung sind nach ihm als personelle Voraussetzungen zum einen eine ausreichende Sachkunde und zum anderen eine fehlende Besorgnis eingeschränkter Urteilsfreiheit der Abschlußprüfer und als sachliche Bedingung die Vollständigkeit der Urteilsgrundlagen sowie die Objektivität der Urteilsbildung notwendig.

Hält sich ein Abschlußprüfer an dieser Forderungen, so dürfte zukünftig auch die Frage, ob der Abschlußprüfer Prüfungsergebnisse anderer übernehmen kann, intersubjektiv nachprüfbar geworden sein.

---

1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167 TZ 29

2) Neitemeier, Barald, Die Übernahme fremder Urteile bei Prüfungen, Bd. 13 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1979

Als weitere Variante der unzulässigen Einschränkungen des Vollständigkeitskriteriums der Urteilsdarstellung sind die unten genannten Testatsbeispiele herauszustellen, in denen der Abschlußprüfer im Testat entweder auf die Darstellung im Geschäftsbericht 1) oder aber auf Anmerkungen der Geprüften 2) verweist.

- 
- 1) Biox AG, Mannheim, Jahresabschluß 1948, in: BA 122/1951, S. 12

vgl. auch

Chemische Fabrik von Heyden AG, München, Jahresabschluß 1949, in:  
BA 182/1951, S. 10

Stahlwerke Mark Wengern AG, Köln, Jahresabschluß 1948, in: BA 40/  
1953, S. 11

Stahlwerke Mark Metallurgie AG, Köln, Jahresabschluß 1948, in:  
BA 41/1953, S. 16

Mannesmann AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1953, in: BA 144/1954, S. 18

Wanderer Werke AG, München, Jahresabschluß 1956, in: BA 5/1958, S. 16

Krefelder Stückfärberei AG, Krefeld, Jahresabschluß 1958, in: BA 114/  
1959, S. 14

Teltowkanal Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1960, in: BA  
245/1961, S. 13

FWA Papierwerke Waldhof-Aschaffenburg AG, München, Jahresabschluß  
1974, in: BA 240/1975, S. 21

- 2) Kohlenberg & Putz Seefischerei AG, Bremerhaven, Jahresabschluß 1948,  
in: BA 134/1951, S. 17

vgl. auch

Marmorwerke Wandsbek AG, Hamburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 245/  
1951, S. 19

Hüttenwerke Ruhrort-Meiderich AG, Duisburg, Jahresabschluß 1951, in:  
BA 237/1952, S. 20

Stettiner Oelwerke in Hamburg AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in:  
BA 191/1953, S. 14

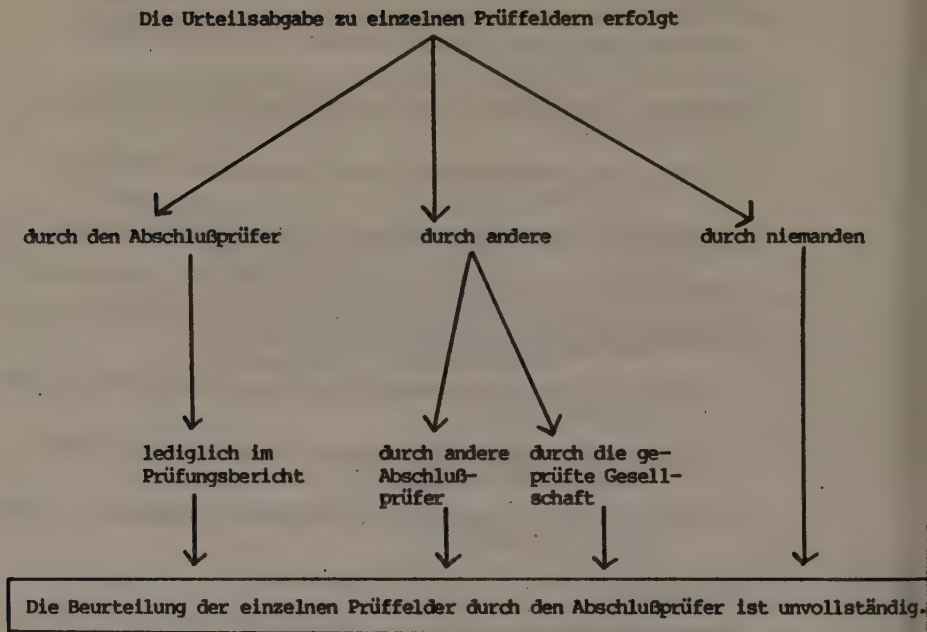
Dortmund-Hörder-Hüttenunion, Dortmund, Jahresabschluß 1952, in: BA  
205/1953, S. 10

Hamburger Getreide-Lagerhaus AG, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in:  
BA 148/1954, S. 13

Hugo Stinnes GmbH, Mülheim, Jahresabschluß 1960, in: BA 172/1961, S. 20

Insgesamt kann somit die unzulässige Urteilsabgabe zu einzelnen Prüffeldern anhand des nachfolgenden Schaubildes dargestellt werden.

Abbildung 14



#### 41o2 Die Vollständigkeit der sonstigen Angaben im Testat

Die Formulierung des Vermerks in § 167 AktG 1965 enthält nicht mehr den Hinweis, daß das Testat aufgrund der Bücher und der Schriften der Gesellschaft sowie der vom Vorstand erteilten Aufklärungen und Nachweise erteilt wird.

Die Benennung der Prüfungsquellen wird damit offensichtlich für die Testatserteilung als entbehrlich angesehen. 1)

Andererseits hat man im Bestätigungsvermerk des Aktiengesetzes von 1965 nicht auf den Hinweis der vorangegangenen Prüfung verzichtet, denn in ein ordnungsgemäß erteiltes Testat hat die Formulierung "nach dem abschließenden Ergebnis meiner (unserer) pflichtgemäßen Prüfung" zu enthalten.

Wenngleich behauptet wird, daß durch die in den Wortlaut des Bestätigungsvermerks aufgenommenen Worte: "nach dem abschließenden Ergebnis meiner (unserer) pflichtgemäßen Prüfung" ausdrücklich der subjektive Charakter des Bestätigungsvermerkes betont werden sollte, so ist diese Interpretation - so meinen wir - nicht zwingend, es mag auch lediglich damit ausgedrückt worden sein, daß eine Pflichtprüfung durchgeführt wurde und daß der Unterzeichnende das Ergebnis dieser Prüfung an dieser Stelle und in dieser Form abschließend darstellt. 2)

Zu einem ordnungsgemäß erteilten Bestätigungsvermerk gehört schließlich, daß er mit Angabe von Ort und Tag sowie mit der Unterschrift des verantwortlichen Wirtschaftsprüfers 3) versehen ist.

Fehlen diese Angaben, so gilt das Testat als unwirksam erteilt.

---

1) Kropf, Bruno, Aktiengesetz, Textausgabe, Düsseldorf 1965, S. 272

2) anderer Ansicht sind:

Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2 a.a.O., TZ 7 zu § 167 AktG

vgl. auch

Lückcrath. Wolf, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Düsseldorf 1967, S. 6

3) vgl. § 167 AktG

Mit der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaft hat sich insbesondere Reichelt auseinandergesetzt.

vgl. auch

Reichelt, Johannes, Die Erteilung von Testaten und die Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in: WPg 1953, S. 1o2

## 411 Der negative Teil der Urteilsdarstellung

## 4110 Die Vollständigkeit der Einwendungen

Was für den positiven Teil der Urteilsdarstellung gefordert werden muß, gilt selbstverständlich auch für den negativen Teil der Urteilsdarstellung: es darf im Testat keine wesentliche Beanstandung unterschlagen werden.

Eine Durchsicht sämtlicher Prüfungsberichte sowie die zahlreichen Hinweise von Abschlußprüfern an den Aufsichtsrat würden deutlich machen, daß die oben geforderte inhaltliche Gleichheit von Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht 1) häufig nicht vorliegt.

Wenngleich der Öffentlichkeit nur wenige Fälle bekannt sind 2) in denen der Abschlußprüfer durch Testatssplitting sein Urteil abgibt, so dürfte der Umfang derartiger Testatserteilungspraktiken nicht gering sein.

Unter "Testatssplitting" verstehen wir die Testatsabgabe in 2) einem inhaltlich unvollständigen Bestätigungsvermerk und 3) einem begleitenden "Brief". Da in der Regel der Outsider nur dann von dem begleitenden "Brief" erfährt, wenn es schon zu spät ist, muß diese Unsitte der Testatserteilungspraxis als nicht statthaft herausgestellt werden.

Wir denken hierbei nicht an jene durch die Prüfung vorgefundenen Beanstandungen, die für die Testatsbildung irrelevant und ausschließlich für den Aufsichtsrat bestimmt sind, sondern an jene Beanstandungen, die ins Testat hätten aufgenommen werden müssen. Ratschläge wie die von Blüthmann 2) den Aufsichtsrat in einem besonderen Bericht zu warnen, wenn sich eine gefährliche Entwicklung eines Unternehmens im Sinne von § 166, 2 AktG, bis zum Prüfungszeitpunkt absehen lasse, können wir nicht unterstreichen, da derartige Informationen in den Lagebericht des Geschäftsberichts gehören und bei deren Fehlen eine Testatseinschränkung erfolgen müßte.

Unter Umständen handelte es sich bei dem Brief der WPG Karoli an Gerling um eine Urteilsabgabe in gesplitteter Form, denn "Im März segnete Wirtschaftsprüfer Karoli den Abschluß der Bank für 1973 zwar mit vollem Testat ab, schickte aber an die Verantwortlichen der Bank die Warnung, sie sollten darauf achten, daß der Umfang der Devisentermingeschäfte nicht zu groß werden." 3)

Hier war offenbar zum Prüfungszeitpunkt schon bekannt, daß entweder Risiken des schwebenden Geschäftes nicht oder nicht ausreichend passiviert worden waren, oder aber sich der Umfang der Devisentermingeschäfte offenbar ganz erheblich auf die wirtschaftliche Lage der geprüften Gesellschaft in der Zukunft auswirken würde. In beiden Fällen ist fraglich, ob nicht bereits Konsequenzen für die Testatsformulierung hätten gezogen werden müssen.

---

1) vgl. Abschnitt 110 dieser Arbeit

2) Blüthmann, Heinz, Die zahlreichen Unternehmenspleiten haben zu einem Vertrauensschwund geführt, Wirtschaftsprüfer suchen ein neues Profil, in: Die Welt vom 7. Oktober 1974, S. 11

3) Herlt, Rudolf, Hintergründe der größten deutschen Bankpleite nach dem Kriege "Am 10. Juni war die Welt noch in Ordnung", in: Die Zeit vom 8. Juli 1974, S. 30



4111 Die Vollständigkeit der Art der Normenverstöße der Einwendungen

Die Einschränkung muß die Art des Normenverstoßes klar erkennen lassen.

Obwohl diese Forderung von sämtlichen Kommentatoren übereinstimmend erhoben wird und darüber hinaus ganz speziell eine bloße Angabe der verletzten Gesetzesparagraphen als in diesem Sinne nicht ausreichend klare Darstellung angesehen wird <sup>1)</sup>, liegen dennoch in der Testaterteilungspraxis zahlreiche Verstöße gegen dieses Postulat vor.

So wurde z. B. bei den nachfolgenden Testatereinschränkungen unzulässigerweise lediglich auf festgestellte Gesetzesverstöße hingewiesen.

"..., daß §...die im Entwurf...vorgesehene Fassung erhält..." <sup>2)</sup>

"..., daß der Geschäftsbericht die nach § 160 Abs. 3 Ziffer 8 Satz 4 AktG erforderlichen Angaben nicht enthält." <sup>3)</sup>

"..., daß der Vorstand der Gesellschaft...gegen die Vorschriften des KAGG verstoßen hat. ... ." <sup>4)</sup>

"...unter Ausschluß der aufsichtsbehördlichen Vorschriften Gesetz und Satzung." <sup>5)</sup>

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167 AktG TZ 25

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 877

- 2) AG Einsenhütte Prinz Rudolf, Dülmen, Jahresabschluß 1948, in: BA 17/1951, S. 16
- 3) Export-Schlachtereier und Schmalz-Raffinerie AG in Hamburg, Hamburg, Jahresabschluß 1969, in: BA 169/1970, S. 22
- 4) Pallas AG für Anlagen- und Unternehmensberatung, Stuttgart, Jahresabschluß 1973, in: BA 100/1975, S. 25
- 5) Bezirkssparkasse Heppenheim, Bergstraße, Heppenheim, Jahresabschluß 1974, in BA 82/1975, S. 31

Stadtsparkasse Frankfurt, Frankfurt, Jahresabschluß 1974, in: BA 86/1975, S. 32

Frankfurter Sparkasse von 1822, Frankfurt, Jahresabschluß 1974, in: BA 85/1975, S. 35

Fortsetzung: nächste Seite



Unzureichend klar sind auch die nachfolgenden Testatseinschrän-

---

Kreis- und Stadtparkasse Wetzlar, Wetzlar, Jahresabschluß  
1974, in: BA 93/1975, S. 30

Kreissparkasse Groß-Gerau, Groß-Gerau, Jahresabschluß 1974,  
in: BA 115/1975, S. 19

Sparkasse des Dillkreises, Dillenburg, Jahresabschluß 1974,  
in: BA 1115/1975, S. 27

Kreissparkasse des Hochtaunuskreises, Bad Homburg, Jahresab-  
schluß 1974, in: BA 126/1955, S. 24

Kreissparkasse Waldeck, Korbach, Jahresabschluß 1974, in:  
BA 129/1975, S. 37

Nassauische Sparkasse, Wiesbaden, Jahresabschluß 1974, in:  
BA 129/1975, S. 38

Kreissparkasse Kassel, Kassel, Jahresabschluß 1874, in:  
BA 130/1975, S. 30

Stadt- und Kreissparkasse Darmstadt, Darmstadt, Jahresab-  
schluß 1974, in: BA 132/1975, S. 14

Kreissparkasse Hanau, Hanau, Jahresabschluß 1974, in: BA  
161/1975, S. 17

Kreissparkasse Fulda, Fulda, Jahresabschluß 1974, in: BA  
164/1975, S. 18

Städtische Sparkasse Offenbach, Offenbach, Jahresabschluß  
1974, in: BA 165/1975, S. 23

Bezirkssparkasse Gießen, Gießen, Jahresabschluß 1974, in:  
BA 165/1975, S. 29

Stadtparkasse Kassel, Kassel, Jahresabschluß 1974, in: BA  
175/1975, S. 28

Kreissparkasse Marburg, Marburg, Jahresabschluß 1974, in:  
BA 176/1975, S. 26

Bezirkssparkasse Seligenstadt, Seligenstadt, Jahresabschluß  
1974, in: BA 178/1975, S. 21

Sparkasse Dieburg, Dieburg, Jahresabschluß 1974, in: BA 193/  
1975, S. 32

Kreissparkasse des Main-Taunuskreises, Frankfurt-Hochst,  
Jahresabschluß 1974, in: BA 217/1975, S. 14

Kreissparkasse Friedberg, Friedberg, Jahresabschluß 1974, in:  
BA 239/1975, S. 28

Bezirkssparkasse Langen, Langen, Jahresabschluß 1974, in:  
BA 10/1976, S. 24

Stadtparkasse und Landesleihbank Hanau, Hanau, Jahresab-  
schluß 1974, in: BA 16/1976, S. 24

kungen, in denen entweder auf nicht beurteilbare Auswirkungen neuer Gesetze

"... . Die Auswirkungen des Gesetzes Nr. 59 der Mil.-Reg. (Rückerstattungsgesetz) sind im Abschluß nicht berücksichtigt, weil sie derzeit nicht beurteilt werden können." 1)

"... . Mögliche Auswirkungen aufgrund des Gesetzes Nr. 59 der Militärregierung (Rückerstattungsgesetz) sind noch nicht zu übersehen..." 2)

"... . Die Abschlußposten, welche mit Artikel 41 des Landes Hessen zusammenhängen, sind vorläufig." 3)

"... . Wertansätze, welche mit Artikel 41 des Landes Hessen zusammenhängen, sind vorläufig." 4)

"..., die sich aus der am Bilanzstichtag noch andauernden Anwendungen des Artikels 41 der Verfassung des Landes Hessen auf Bahnunternehmen ergeben." 5)

"... . Die Auswirkungen und Verpflichtungen aus dem Gesetz Nr. 59 der Militärregierung konnten nicht endgültig beurteilt werden." 6)

"..., daß die Auswirkungen des österreichischen Staatsvertrages vom 15.5.1955 noch nicht beurteilt werden können." 7)

- 
- 1) Westdeutsche AG für Versicherungsvermittlung, Dortmund, RM-Schlußbilanz zum 20.6.1948, in: BA 36/1951, S. 8

vgl. auch

Geschwister Kopfermann AG, Dortmund, Jahresabschluß 1950, in: BA 151/1951, S. 10

- 2) Klosterbrennerei Erste Badische Wein- und Edelbranntweinbrennerei AG, Emmendingen, Jahresabschluß 1948, in: BA 77/1951, S. 18
- 3) Kleinbahn Kassel-Naumburg AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1948, in: BA 118/1951, S. 23
- 4) Vereinigte Kleinbahnen AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1948, in: BA 118/1951, S. 28
- 5) Kleinbahn AG, Frankfurt/M.-Königstein, Frankfurt, Jahresabschluß 1952, in: BA 140/1955, S. 17

vgl. auch

Butzbach-Licher Eisenbahn AG, Butzbach, Jahresabschluß 1952, in: BA 141/1955, S. 16

- 6) IBEAG AG für Industriebeteiligungen, München, Jahresabschluß 1949, in: BA 147/1951, S. 13
- 7) Süddeutsche Donau-Dampfschiffahrts-AG, Regensburg, Jahresabschluß 1954, in: BA 42/1956, S. 12

oder später ergangener Urteile hingewiesen wird.

"...und dem rechtskräftigen Beschluß der Spruch-  
stelle beim Landgericht Kassel vom 12.9.1953." 1)

"...unter der Berücksichtigung der Entscheidung  
des Oberlandesgerichtes Hamm vom 11. Oktober 1955-8  
WBil 1/55." 2)

Aber auch nachfolgende Hinweise auf Satzungsverstöße lassen die  
Art des Normenverstößes nicht ausreichend klar erkennen.

"... Die Einhaltung der Rücklagenordnung wird dadurch  
nicht berührt." 3)

"...unter der Voraussetzung, daß die Satzung...geändert  
wird." 4)

"..., daß...von den Satzungsvorschriften abgewichen  
wurde." 5)

"...unter Berücksichtigung ergänzender Gesellschaftsbe-  
schlüsse." 6)

"..., daß der mit allen Aktionärstimmen gefaßte Beschluß...  
in Widerspruch zu § 12 der Satzung steht." 7)

---

1) Val. Mehler Segeltuchweberei AG, Fulda, Jahresabschluß 1948,  
in: BA 16/1954, S. 11

2) Rheinische Stahlwerke, Essen, Jahresabschluß 1948, in: BA  
73/1956, S. 14

3) Plettenberger Kleinbahn AG, Plettenberg, Jahresabschluß 1955, in:  
BA 136/1956, S. 22

4) Berliner Handelsgesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1967, in:  
BA 107/1968, S. 22

vgl. auch

Maschinenfabrik Buchau R. Wolf Aktiengesellschaft, Grevenbroich,  
Jahresabschluß 1968, in: BA 186/1968, S. 13

5) Vaterländische Feuerversicherung Societät a.G. von 1829, Köln,  
Jahresabschluß 1970, in: BA 130/1971, S. 19

6) Norddeutsche Mende Rundfunk KG, Bremen, Hemelingen, Jahresabschluß  
1976, in: BA 202/1977, S. 26

7) Maschinenfabrik Lorenz AG, Ettlingen, Jahresabschluß 1977, in: BA  
207/1978, S. 27

Die Art des Normenverstößes ist dann vollständig dargestellt, wenn aus der Einschränkungsförmulierung der nicht beachtete Grundsatz voll erkannt werden kann.

Liegt etwa ein Verstoß gegen das Vergleichbarkeitspostulat (ein Verstoß gegen die Stetigkeit) vor, so könnte er wie in den nachfolgenden Beispielen verdeutlicht werden.

"... . Die Umgliederung der Vergleichszahlen des Vorjahres wurde richtig und vollständig vorgenommen." 1)

"...Jahresabschluß (einschließlich der Vorjahreszahlen) und der Geschäftsbericht entsprechen..." 2)

"Die Buchführung, der Jahresabschluß (ausschließlich der Vorjahreszahlen) und der Geschäftsbericht..." 3)

- 
- 1) Hamburger Hochbahn Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1968, in: BA 121/1969, S. 21
  - 2) Großkraftwerk Franken Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1974, in: BA 146/1974, S. 29
  - 3) Bayerische Hartstein-Industrie Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1977, in: BA 160/1978, S. 23

Wurde das going-concern-Prinzip und das sich hieraus ergebende Postulat der Abgrenzung der Sache und Zeit nach nicht beachtet, so läßt sich ein solcher Verstoß wie in den nachfolgenden Beispielen darstellen.

"...; die Pensionsrückstellung ist jedoch um rund 3 Millionen DM zu niedrig bemessen." 1)

"..., daß die Rückstellung für Ruhegehaltsanwartschaften um rund DM 750.000,— unter dem vom Mathematiker errechneten Betrag liegt." 2)

"..., daß die Rückstellung für laufende Ruhegehälter und Ruhegehaltsanwartschaften um rund DM 1.5000.000,— unter dem vom Mathematiker errechneten Betrag liegt." 3)

"...halten wir eine Sanierung ...für unvermeidbar." 4)

"..., daß der Ausweis von Beteiligungen und Forderungen eine zusätzliche Wertberichtigung von DM 3.325.000,— verlangt." 5)

"..., daß ein einmaliger Betrag von DM 350.000,— aus der vollen Vereinnahmung einer Pachtvorauszahlung für 30 Jahre ausgewiesen wird... ." 6)

"..., daß ...Abschreibungen auf sonstige Grundstücke in nicht ausreichender Höhe gebildet worden sind." 7)

"..., daß der Wertansatz des Anlagevermögens nur bei ausreichender Verbesserung der Ertragslage...vertreten werden kann." 8)

- 
- 1) Rheinische Bahngesellschaft AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1951, in: BA 192/1954, S. 15
  - 2) Eisenbahn Gesellschaft Altona-Kaldenkirchen-Neumünster, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 87/1955, S. 14
  - 3) Bergedorf-Geesthachter-Eisenbahn AG, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 104/1956, S. 7
  - 4) Erdölwerke Frisia Aktiengesellschaft, Emden, Jahresabschluß 1964, in: BA 199/1965, S. 7
  - 5) Erbacher Tuchfabrik AG, Erbach, Jahresabschluß 1964, in: BA 229/1967, S. 18
  - 6) Alfred Schindler Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1967, in: BA 108/1968, S. 23
  - 7) Norddeutsche Bausparkasse Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1969, in: BA 170/1970, S. 20
  - 8) Heidelberger Straßen- und Bergbahn Aktiengesellschaft, Heidelberg, Jahresabschluß 1970, in: BA 277/1971, S. 25

"Die Gesellschaft kann...schon laufenden Zahlungsverpflichtungen künftig nicht mehr aus eigener Kraft nachkommen." 9)

"...der Fortbestand der Gesellschaft erfordert umfangreiche und nachhaltige Konsolidierungsmaßnahmen." 10)

"... . Hingegen geben die wirtschaftlichen Verhältnisse des Betriebes zu wesentlichen Beanstandungen Anlaß, da die Gesellschafter<sup>in</sup> die erheblichen... Verluste bisher nicht ausgeglichen hat. Dadurch ist die Zahlungsbereitschaft der Gesellschaft gefährdet." 11)

"... . Die Gesellschaft hat...die Eröffnung des gerichtlichen Vergleichsverfahrens beantragt... ." 12)

"... . Den Wertansätzen in der Bilanz liegt die Annahme einer Fortführung des Unternehmens zugrunde... ." 13)

"... . Ein Vergleichsverfahren...wurde...aufgehoben." 14)

"... . Die ungenügende Kapitalausstattung gibt Anlaß zu Bedenken." 15)

"... . Der Fortbestand des Unternehmens erfordert die Zuführung neuen Eigenkapitals." 16)

"..., daß...für die Bewertung von Beteiligungen die actual value method angewendet wurde." 17)

---

9) Westfälische Landes-Eisenbahn Aktiengesellschaft, Lippstadt, Jahresabschluß 1970, in: BA 13/1972, S. 12

10) Ruhrkohle Aktiengesellschaft, Essen, Jahresabschluß 1970, in: BA 66/1972, S. 18

11) Versorgung und Verkehr Kiel GmbH, Kiel, Jahresabschluß 1973, in: BA 190/1974, S. 21

12) Poppe & Wirth Aktiengesellschaft, Köln, Jahresabschluß 1975, in: BA 24/1977, S. 12

13) FFG Finanz- und Factor Aktiengesellschaft, Wiesbaden, Jahresabschluß 1975, in: BA 43/1977, S. 14

14) Stumm Aktiengesellschaft, Essen, Jahresabschluß 1974, in: BA 72/1977, S. 15

15) Flughafen Sylt GmbH, Westerland, Jahresabschluß 1975, in: BA 41/1978, S. 17

16) Wilke Werke Aktiengesellschaft, Braunschweig, Jahresabschluß 1977, in: BA 208/1978, S. 24

17) DOAG Warenhandels-Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 173/1978, S. 20



Die Nichtbeachtung des Anschaffungswertprinzips bzw. des Realisationsprinzips könnte im Testat wie folgt aufgeführt sein.

"..., daß die in der Bilanz eingesetzten Vorratsbestände von rund DM 9,5 Millionen mit 2,84 % über den Anschaffungswerten (jedoch noch unter den Tageswerten) angesetzt sind." 1)

"..., daß die Wertansätze die Höchstwerte des § 133 AktG um etwa DM 45.000,— übersteigen...." 2)

".... Das...gehandhabte Verfahren der Abrechnung und Bilanzierung von langfristigen Aufträgen ist, soweit es das Geschäftsjahr betrifft, geändert worden, da bei dem bisherigen Verfahren die tatsächliche Lage der Gesellschaft nicht zutreffend zum Ausdruck kam." 3)

"..., daß...ein Buchgewinn von DM 991.665,— ausgewiesen wird, der nach unserer Auffassung am Bilanzstichtag noch nicht realisiert war." 4)

Bliebe das Imparitätsprinzip unberücksichtigt, so ließe sich diese Beanstandung wie in dem nachfolgenden Beispiel aufzeigen

"..., das bei der späteren Veräußerungen von Gegenständen des Anlagevermögens eingetretene Buchverluste von rd. DM 400.000,—...noch nicht berücksichtigt sind..." 5)

- 
- 1) Kampnagel AG, Hamburg, Jahresabschluß 1951, in: BA 7/1953, S. 15
  - 2) Hugo Oppenheim & Sohn Nachf. Berliner Privatbank Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1962, in: BA 176/1965, S. 13
  - 3) Pintsch Bamag Aktiengesellschaft, Butzbach, Jahresabschluß 1967, in: BA 7/1969, S. 8
  - 4) Eisenbau Wyhlen Aktiengesellschaft, Wyhlen, Jahresabschluß 1974, in: BA 159/1975, S. 21
  - 5) Deutsche Bergin AG, Mannheim, Jahresabschluß 1951, in: BA 58/1955, S. 12

Verstöße gegen das Vorsichtsprinzip ließen sich wie folgt verdeutlichen

"..., daß...für strittige Umsatzsteuerbeträge...eine Rückstellung nicht gebildet worden ist." 1)

"... . Im Rechtsmittel befangene, durch Abtretung einer Eigentümergrundsuld gesicherte Ertragsteuerschulden und...sind in der Bilanz nicht enthalten." 2)

- 
- 1) Treuhandverwaltung der Buderus'schen Erzgruben, Hochofen und Elektrizitätsbetriebe in Gemeindeeigentum, Wetzlar, Jahresabschluß 1951, in: BA 235/1952, S. 10
  - 2) Vereinigte Hutfabriken AG, Köln, Jahresabschluß 1960, in: BA 109/1961, S. 15

#### 4112 Die Vollständigkeit der Erscheinungsformen der Einwendungen

Die Einschränkung sollte weiterhin die Erscheinungsform der Einwendungen deutlich machen.

Diese Forderung ist sicherlich nicht erfüllt, wenn, wie in den nachfolgenden Testatsbeispielen, lediglich pauschal auf Mängel in einem der drei Teilbeurteilungsobjekte hingewiesen wird.

"..., daß die Buchführung Mängel aufweist." 1)

"..., daß das Rechnungswesen Mängel aufweist." 2)

"..., daß auch 1965 das Rechnungswesen nicht in vollem Umfang den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung entsprach." 3)

Es kann keine wesentlichen "Mängel" geben, wenn gleichzeitig der möglichst sichere Einblick in die Vermögens- und Ertragslage gewährt ist.

---

1) Bellthal Moselsprudel AG, Koblenz, Jahresabschluß 1952, in: BA 50/1953, S. 12

2) Metallisator Berlin AG, Berlin, Jahresabschluß 1955, in: BA 93/1958, S. 17

3) Gebrüder Roeder Aktiengesellschaft, Darmstadt, Jahresabschluß 1965, in: BA 98/1966, S. 16

#### 4113 Die Vollständigkeit der quantitativen Auswirkungen der Einwendungen

In all jenen Fällen, in denen die Wesentlichkeit der vorgefundenen Beanstandungen in der Urteilsfindung durch die quantitativen Auswirkungen auf die Struktur oder das Ergebnis bestimmt wurde, können und sollten im Testat die Auswirkungen der Einwendungen zahlenmäßig angegeben werden.

Auch das Institut der Wirtschaftsprüfer spricht sich im Fachgutachten Nr. 3/1977 dafür aus, daß soweit wie möglich und sachgerecht die Größenordnung der Einwendungen durch Zahlenangaben im Testat verdeutlicht werden sollten. 1)

Für den Testatsempfänger ist es noch nicht hinreichend, wie in den nachfolgenden Testatsbeispielen, in denen zugegebenerweise der Finger schon auf der wunden Stelle liegt, lediglich zu erfahren, daß Abschreibungen oder Wertberichtigungen unterblieben

"... Der Wertansatz der Wertpapiere geschah ohne Wertberichtigung." 2)

"..., daß Abschreibungen auf die ...Anlagenzugänge... unterblieben sind." 3)

"..., daß der Wertansatz der Beteiligungen—überhöht ist." 4)

"..., daß gebotene Wertberichtigungen und Abschreibungen auf Liefer- und Leistungsforderungen unterblieben..." 5)

- 
- 1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., a.a.O., S. 219

vgl. auch

Karoli, Richard und Tomfchrde, Klaus, Zweifelsfragen..., a.a.O., S. 171

Martens, Hans-Jürgen, Der Aussagewert..., a.a.O., S. 540

#### andere Ansicht

Raschen, Heinrich, Müssen bei einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks sich aus dem Wortlaut auch die Einzelheiten der Einschränkung ergeben? in: WT 1935, S. 62

- 2) Kurhaus AG, Alexanderbad, Jahresabschluß 1948, in: BA 149/1951, S. 12
- 3) Persische Teppich Ges. AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 132/1952, S. 19
- 4) Boswau & Knauer, Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1965, in: BA 245/1966, S. 8
- 5) GEWA Gemeinschafts Warenhaus Koblenz Aktiengesellschaft, Koblenz, Jahresabschluß 1975, in: BA 1/1977, S. 21

bzw. Wertberichtigungen und Rückstellungen nicht gebildet wurden

"..., daß für strittige Umsatzsteuerbeträge...eine Rückstellung nicht gebildet worden ist." 1)

"..., daß die Vermögensabgabe in der Bilanz nicht berücksichtigt ist." 2)

"..., daß eine Rückstellung für Versorgungsverpflichtungen in dem Abschluß fehlt." 3)

"..., daß die Gesellschaft Ansprüche des Finanzamtes, deren Rechtmäßigkeit sie bestreitet, nicht passiviert hat." 4)

"..., daß die Rückstellungen für die erheblichen Instandsetzungskosten der...nicht gebildet worden sind... ." 5)

daß Abschreibungen und Wertberichtigungen in nicht ausreichendem Maße vorgenommen wurden

"..., daß...Abschreibungen auf sonstige Grundstücke in nicht ausreichender Höhe gebildet worden sind." 6)

"..., daß eine Forderung in Höhe von DM 500.000,— nicht ausreichend wertberichtigt wurde." 7)

- 
- 1) Treuhandverwaltung der Buderus'schen Erzgruben, Hochofen und Elektrizitätsbetriebe in Gemeindeeigentum, Wetzlar, Jahresabschluß 1951, in: BA 235/1952, S. 10
  - 2) Getreide-Kreditbank AG, Hamburg, Jahresabschluß 1959, in: BA 150/1960, S. 16
  - 3) Stadtwerke Neuffen AG, Neuffen, Jahresabschluß 1960, in: BA 91/1961, S. 15
  - 4) Deutsche Olivetti Büromaschinen AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1960, in: BA 157/1961, S. 16
  - 5) Teltowkanal Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1966, in: BA 173/1967, S. 24
  - 6) Norddeutsche Bausparkasse Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1969, in: BA 170/1970, S. 20
  - 7) Albag Allgemeine Beteiligungs- und Bautreuhand Aktiengesellschaft, Köln, Jahresabschluß 1976, in: BA 31/1979, S. 22

bzw. Wertberichtigungen und Rückstellungen nicht ausreichend dotiert wurden

"...jedoch sind nach meiner Ansicht...die Wertberichtigungen und Rückstellungen unzureichend." 1)

"...., daß weitere Wertberichtigungen erforderlich sind." 2)

"...., daß die Rückstellung für Pensionsverpflichtungen zu niedrig bemessen ist." 3)

"... . Die strittigen Feststellungen einer steuerlichen Betriebsprüfung für die Jahre 1964 - 1966 sind im Jahresabschluß nur teilweise berücksichtigt." 4)

- 
- 1) Trierer Bürgerverein 1864 AG, Trier, Jahresabschluß 1952, in: BA 250/1954, S. 19
  - 2) Berliner Privat AG, Berlin, Jahresabschluß 1956, in: BA 1959, S. 20
  - 3) J.W. van Münster AG, Köln, Jahresabschluß 1958, in: BA 72/1960, S. 14
  - 4) Konrad Hornschuh AG, Urbach, Jahresabschluß 1973, in: BA 159/1975, S. 19



Der Testatsempfänger wünscht die Größenordnung der Einwendungen zu kennen.

Er fragt sich, ob die Einschränkungen der hier aufgeführten Beispiele nicht wertvoller wären, wenn sie dem Postulat der Vollständigkeit der Einwendungen durch Angabe der jeweiligen qualitativen Auswirkung Rechnung tragen wie in den nachfolgenden Testatsbeispielen.

"..., daß ein zu erwartender Forderungsausfall in Höhe von rd. RM 18.000,— nicht berücksichtigt wurde." 1)

"..., daß Ersatzansprüche gegen die Gesellschaft..., die in Höchstfall DM 40.000,— betragen können..., nur mit einem Mehrposten berücksichtigt wurden." 2)

"..., daß die in der Bilanz eingesetzten Vorratsbestände von rund DM 9,5 Millionen mit 2,84 % über den Anschaffungswerten (jedoch noch unter den Tageswerten) angesetzt sind." 3)

"...; die Pensionsrückstellung ist jedoch um rd. 3 Mill. DM zu niedrig bemessen." 4)

"..., daß die Rückstellung für Ruhegehaltsanwartschaften um rund DM 750.000,— unter dem vom Mathematiker errechneten Betrag liegt." 5)

"..., daß die Rückstellung für laufende Ruhegehälter und Ruhegehaltsanwartschaften um rd. DM 1.500.000,— unter dem vom Mathematiker errechneten Betrag liegt." 6)

"...Verpflichtungen der Gesellschaft aus bereits laufenden Pensionen im Gegenwartswert von DM 85.228,— sind in der Bilanz nicht ausgewiesen." 7)

---

1) Biag-Bau- und Industrie AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 99/1952, S. 13

2) Biag-Bau- und Industrie AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 99/1952, S. 13

3) Kampnagel AG, Hamburg, Jahresabschluß 1951, in BA 7/1953, S. 15

4) Rheinische Bahngesellschaft AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1951, in: BA 192/1954, S. 15

5) Eisenbahngesellschaft Altona-Kaldenkirchen-Neumünster, Jahresabschluß 1953, in: BA 87/1955, S. 14

6) Bergedorf-Geestthachter-Eisenbahn AG, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 104/1956, S. 7

7) Tiefbau-Aktien-Gesellschaft "Unterweser", Nordenham, Jahresabschluß 1960, in: BA 181/1961, S. 15

"..., daß die Wertansätze die Höchstwerte des § 133 AktG um etwa DM 45.000,— übersteigen...." 1)

"..., daß der Ausweis von Beteiligungen und Forderungen eine zusätzliche Wertberichtigung von DM 3.325.000,— verlangt." 2)

"..., daß...die Abschreibung um DM 299.752,86 zu niedrig angesetzt ist." 3)

"..., daß im vorliegenden Jahresabschluß keine Rückstellungen für zu erwartende Steuern für Vorjahre aus einer noch nicht abgeschlossenen Betriebsprüfung enthalten sind, die sich auf etwa DM 800.000,— belaufen können." 4)

"..., daß die...sonstigen Vermögensgegenstände um DM 91.873,— niedriger anzusetzen sind... ." 5)

"..., daß für ungewisse Verbindlichkeiten in Höhe von DM 600.000,—...keine Rückstellungen gebildet worden sind." 6)

"..., daß...eine Rückstellung für drohende Verluste aus Mietverträgen in Höhe von DM 380.000,— nicht gebildet wurden... ." 7)

"..., daß...Rückstellungen für Sicherheitenbestellung für fremde Verbindlichkeiten (annähernd DM 0,25 Mio) nicht gebildet wurden... ." 8)

- 
- 1) Hugo Oppenheim & Sohn Nachf. Berliner Privatbank Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1962, in: BA 176/1965, S. 13
  - 2) Erbacher Tuchfabrik AG, Erbach, Jahresabschluß 1964, in: BA 229/1967, S. 18
  - 3) Wohnhausgesellschaft Äußere Prinzregentenstraße AG, München, Jahresabschluß 1969, in: BA 31/1971, S. 15
  - 4) Pfaudler Werke AG, Schwetzingen, Jahresabschluß 1973, in: BA 93/1974, S. 19
  - 5) Universal Eisen und Stahl AG, Neuss, Jahresabschluß 1975, in: BA 118/1976, S. 40
  - 6) Condal Bank Deutschland Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 16/1977, S.
  - 7) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1975, in: BA 39/1977, S. 9
  - 8) "Kaufmannshaus" Hamburg Grundstücks Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1986, in: BA 44/1978, S. 14

## 42 Die Richtigkeit der Testatsdarstellung

### 42a Die sachliche Richtigkeit

Wir wollen, in Anlehnung an Leffson 1), eine Aussage dann als richtig bezeichnen, wenn sie den zur Darstellung des Tatbestandes geltenden Grundsätzen und Regeln entspricht.

Eine Aussage muß sowohl in sachlicher als auch in zeitlicher Hinsicht richtig sein.

Die sachliche Richtigkeit ist dann gegeben, wenn das Testat dem Ergebnis der Prüfung entspricht.

Damit muß gefordert werden, daß kein Widerspruch zwischen den in den Arbeitspapieren des Abschlußprüfers festgehaltenen und festgestellten Beanstandungen und der Aussage im Testat bestehen darf. 2)

---

1) Leffson, Ulrich, Die Grundsätze..., a.a.O., S. 181

2) Kicherer, H.-P., Die Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) über die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: BB 1972, S. 71

vgl. auch

Klein, Rudolf, Ordnungswidrige Testatserteilung und ihre Folgen, in: WPg 1953, S. 6

Ludewig, Rainer, Grundsätze ordnungsmäßiger Berufsausübung und Arbeitspapiere, in: WPg 1962, S. 400

Forster, Karl-Heinz, Zum Thema Arbeitspapiere, in: WPg 1962, S. 401 f

Hofbauer, Max, Die zweckmäßige Gestaltung von Arbeitspapieren, in: WPg 1961, S. 449

## 421 Die zeitliche Richtigkeit

Wurden zu einem Zeitpunkt - wie bei den nachfolgenden Veröffentlichungen 1) - gleichzeitig mehrere Jahresabschlüsse im Bundesanzeiger bekannt gegeben, so erfolgte damit unzulässigerweise eine Informationsstreckung.

Es ist kein Zufall, daß bei sämtlichen nachfolgenden Veröffentlichungen die zeitliche Informationszusammenfassung einhergeht mit einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerkes zu wenigstens jeweils einem Jahresabschluß.

- 
- 1) Lassen & Co. AG, Hamburg, Jahresabschlüsse 1949 bis 1952, in: BA 97/1954, S. 13/14
- Gerhard & Hey AG, Berlin, Jahresabschlüsse 1949 bis 1952, in: BA 97/1954, S. 14/15
- Phrix-Werke AG, Hamburg, Jahresabschlüsse 1949 bis 1952, in: BA 137/1954, S. 21
- HEAG Hannoversche Eisengießerei und Maschinenfabrik AG, Hannover, Jahresabschlüsse 1952 bis 1954, in: BA 67/1955, S. 8
- Internationale Film Union AG, Remagen, Jahresabschlüsse 1949 bis 1953, in: BA 95/1955, S. 9
- Deutsche Aero Lloyd AG, Köln, Jahresabschlüsse 1953 bis 1954, in: BA 249/1955, S. 19
- Westdeutsche Schlachtviehversicherung GmbH, Köln, Jahresabschlüsse 1949 bis 1956, in: BA 234/1958, S. 12
- Wilmersdorfer Grundeigentum AG, Berlin, Jahresabschlüsse 1949 bis 1957, in: BA 85/1961, S. 14 - 16
- Deutsche Länderbank AG, Berlin und Frankfurt, Jahresabschlüsse 1953 bis 1960, in: BA 8/1962, S. 11 - 18
- Aktiengesellschaft für Anlagewerte, Düsseldorf, Jahresabschlüsse 1956 bis 1960, in: BA 204/1963, S. 10
- Erbacher Tuchfabrik, Erbach, Jahresabschlüsse 1963 und 1964, in: BA 229/1967, S. 17

Aber auch die Veröffentlichungszeitpunkte einzelner Jahresabschlüsse zeigen einiges:

Mit welcher zeitlichen Verzögerung in den Jahren 1971 bis 1974 Jahresabschlüsse (ohne Konzernabschlüsse) veröffentlicht wurden, kann der Tabelle entnommen werden:

|      | das Bilanzjahr lag in den nachfolgenden Fällen |                                                         |     |              |
|------|------------------------------------------------|---------------------------------------------------------|-----|--------------|
|      | im Veröffentlichungs-<br>stichtagsjahr         | vor dem Veröffentlichungs-<br>stichtagsjahr (in Jahren) |     |              |
|      |                                                | 1                                                       | 2   | 3 und früher |
| 1971 | 67                                             | 2153                                                    | 137 | 21           |
| 1972 | 65                                             | 2421                                                    | 189 | 25           |
| 1973 | 68                                             | 2336                                                    | 175 | 26           |
| 1974 | 72                                             | 2377                                                    | 202 | 24           |
|      |                                                | in % bedeutet das:                                      |     |              |
| 1971 | 2,8                                            | 90,5                                                    | 5,8 | 0,9          |
| 1972 | 2,4                                            | 89,7                                                    | 7,0 | 0,9          |
| 1973 | 2,6                                            | 89,6                                                    | 6,7 | 1,1          |
| 1974 | 2,7                                            | 88,9                                                    | 7,5 | 0,9          |

Die Anzahl der sehr spät veröffentlichten Jahresabschlüsse ist allein höher als die Anzahl der erteilten eingeschränkten Testate in jenen Jahren.

Während bei dieser Betrachtung nicht immer eindeutig abgelesen werden kann, inwieweit die späte Veröffentlichung auch auf den Abschlußprüfer zurückzuführen ist, erlaubt die Analyse der Testatserteilungszeitpunkte 1), in welchen Fällen der Abschlußprüfer die Verspätung akzeptiert hat, ohne eine Konsequenz in seinem Testat zu ziehen.

---

1) Heigl, Anton und Polster, Rainer, Die fachgutachtliche Berufsauffassung und die Berufspraxis zur Erstellung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks, in: ZfbF 1979, S. 266 ff

#### 43 Die Klarheit der Darstellung der Einwendungen

43o Die Verknüpfung des negativen Teils mit dem positiven Teil der Urteilsdarstellung

43oo Die sich aus dem Zweck des eingeschränkten Bestätigungsvermerks ergebende Verknüpfung

Ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk muß sich unmißverständlich von dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk unterscheiden. 1)

Da durch die Einschränkung ein Teil des positiven Urteils im Bestätigungsvermerk aufgehoben wird, sollte die Einschränkung auch stets mit dem positiven Urteil verknüpft werden. 2)

Nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Testatserteilung 3) sollte eine solche Verknüpfung stets durch die Formulierung:

"mit der Einschränkung, daß.."

erfolgen.

Nach diesem Vorschlag wurde in einigen Fällen der Testatserteilung verfahren.

Sämtliche anderen in der Praxis anzutreffenden Verknüpfungen, die von diesem Vorschlag abweichen, kennzeichnen die Einschränkungen weniger klar, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen:

##### a) zum Sachanlagevermögen

"...mit der Besonderheit, daß die Bewertung der...Anlagen ...noch nicht vorgenommen werden konnte." 4)

"...; angesichts der...halten wir...größere Sonderabschreibungen auf das Anlagevermögen für unvermeidbar." 5)

---

1) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, S. 877

2) ebenda, S. 884

3) Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., .a.O., S. 219

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten Nr. 8/1935: Wortlaut der Einschränkung des Bestätigungsvermerks, in: Wt 1935, S. 397

4) Niederrheinische Hütte AG, Duisburg, Jahresabschluß 1951, in: BA 46/1953, S. 14

5) Erdölwerke Frisia Aktiengesellschaft, Emden, Jahresabschluß 1964, in: BA 199/1965, S. 7



b) zum Finanzanlagevermögen

"...mit dem Bemerken, daß...für die Bewertung der Wertpapiere des Anlagevermögens endgültige Maßstäbe noch fehlen." 1)

"...und der Bemerkung, daß die Möglichkeit einer vollen Realisierung des Wertansatzes der Beteiligungen...zur Zeit nicht übersehen werden kann." 2)

"... . Zusätzlich bemerken wir, daß wir nicht beurteilen können, inwieweit der...ausgewiesene Reinverlust...eine nachhaltige Wertminderung der Beteiligung darstellt, die eine entsprechende Abschreibung erfordern würde." 3)

---

1) Th. Goldschmidt AG, Essen, Jahresabschluß 1952, in: BA 183/1953, S. 10

2) Deutsche Aero Lloyd, Köln, Jahresabschluß 1955, in: BA 4/1957, S. 13

3) Hugo Oppenheim & Sohn Nachf. Berliner Privatbank AG, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 185/1966, S. 15

c) zu den sonstigen Aktivposten

"...mit dem Hinweis, daß die Vertretbarkeit der Wertansätze 'Forderungen ans Reich' noch nicht gewiß ist." 1)

"...mit dem Hinweis, daß die Vertretbarkeit der Wertansätze 'Forderungen an das Reich' noch nicht gewiß ist." 2)

"...mit der Maßgabe, daß in Buchführung und Abschluß...sowie ein in seinem Wertansatz nicht beurteilbarer Entschädigungsanspruch erfaßt sind." 3)

"... Zum Wertansatz 'Forderungen gegen Konzernobergesellschaft' ist jedoch zu bemerken: ... Ein endgültiges Urteil über den Wertansatz kann deshalb noch nicht abgegeben werden." 4)

"... mit Ausnahme der Forderungen...gegenüber den Konzernfirmen, welche bis zum Prüfungszeitpunkt nicht exakt festgestellt werden konnte." 5)

"...unter der Voraussetzung, daß die von der Gesellschaft eingeleiteten Maßnahmen zur Verwertung von Sicherheiten im Zusammenhang mit der Kreditgewährung an...durchgeführt werden können." 6)

"...mit der Besonderheit, daß die in der Bilanz bei den Forderungspositionen vermerkten Teile des Sondervermögens grundsätzlich zu Nennwerten ausgewiesen werden." 7)

- 
- 1) Mitteldeutsche Bau AG für gemeinnützigen Wohnungs- und Siedlungsbau, Frankfurt, Jahresabschluß 1947, in: BA 142/1951, S. 14
  - 2) Südwestdeutsche gemeinnützige Wohnungsbau AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1948, in: BA 137/1951, S. 20

vgl. auch

Gemeinnützige Baugesellschaft Kaiserslautern AG, Kaiserslautern, Jahresabschluß 1948, in: BA 197/1951, S. 13

- 3) Biox AG, Mannheim, Jahresabschluß 1948, in: BA 122/1951, S. 12
- 4) Kühl- und Lagerhaus Bremerhaven AG, Bremerhaven, Jahresabschluß 1953, in: BA 8/1955, S. 10
- 5) Finanz- und Verwaltungs GmbH, Freiburg i. Br., Jahresabschluß 1955, in: BA 22/1957, S. 12
- 6) Berliner Privatbank, AG, Berlin, Jahresabschluß 1956, in: BA 220/1959, S. 20
- 7) Wohnungsbaukreditanstalt des Landes Schleswig-Holstein, Kiel, Jahresabschluß 1977, in: BA 167/1978, S. 47

d) zum Kapital

"..., sofern die Hauptversammlung...die Neufassung der Kapitalverhältnisse beschließt." 1)

"...mit der Maßgabe, daß die...Kapitalherabsetzung...von Hauptversammlung beschlossen...wird." 2)

"Dieser Bestätigungsvermerk wird unter der Voraussetzung erteilt, daß die vereinfachte Kapitalherabsetzung zustande kommt." 3)

"Vorbehaltlich der Beschlüsse der Hauptversammlung..zur vereinfachten Kapitalherabsetzung... ." 4)

"...mit dem Vorbehalt, daß die Hauptversammlung...eine vereinfachte Kapitalherabsetzung...beschließt." 5)

"...unter der Voraussetzung, daß die Hauptversammlung die Kapitalherabsetzung beschließt." 6)

- 
- 1) Siegener Aktien-Brauerei, Siegen, Jahresabschluß 1949, in: BA 16/1951, S. 13
  - 2) Farbwerke Franz Raguin AG, Köln, Jahresabschluß 1953, in: BA 98/1954, S. 15
  - 3) Lederfabrik Zuffenhausen AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1953, in: BA 25/1955, S. 14
  - 4) co op Zentrale AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 230/1976, S. 18
  - 5) Nordbayerische Holzindustrie AG, Unsleben, Jahresabschluß 1976, in: BA 63/1977, S. 21
  - 6) Internationale Galditgesellschaft AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 122/1953, S. 13

vgl. auch

Cranzer Fischdampfer AG, Hamburg, Jahresabschluß 1956, in: BA 158/1957, S. 12

Grifte-Gudensberger Kleinbahn- und Kraftwagen AG, Gudensberg, Jahresabschluß 1956, in: BA 242/1957, S. 8

Große Kurfürst Heringsfischerei AG, Emden, Jahresabschluß 1960, in: BA 187/1961, S. 8

Leerer Heringsfischerei AG, Leer, Jahresabschluß 1960, in: BA 187/1961, S. 9

Ender Heringsfischerei AG, Emden, Jahresabschluß 1960, in: BA 189/1961, S. 12

Grundstücks-Verwaltungs AG "HUSAG", Berlin, Jahresabschluß 1960, in: BA 194/1961, S. 7

Fortsetzung: nächste Seite

- Wittlager Kreisbahn AG, Bohmte, Jahresabschluß 1960, in: BA 61/1982, S. 12
- Johannes Haag Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1962, in: BA 151/1964, S. 14
- Schuhfabrik Ferdinand AG, Hessisch Oldendorf, Jahresabschluß 1964, in: BA 37/1966, S. 11
- Quellen Lehnig Aktiengesellschaft, Eschwege, Jahresabschluß 1965, in: BA 81/1966, S. 18
- Mannheimer Maschinenfabrik Mohr & Federhaff AG, Mannheim, Jahresabschluß 1968, in: BA 178/1969, S. 17
- Pintsch Bamag Aktiengesellschaft, Butzbach, Jahresabschluß 1968, in: BA 181/1969, S. 24
- Sarotti Aktiengesellschaft, Hattersheim, Jahresabschluß 1969, in: BA 205/1970, S. 16
- Schiess AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1969, in: BA 223/1970, S. 15
- Gemag Geräte- und Maschinenbau-Aktiengesellschaft, Bückeburg, Jahresabschluß 1970, in: BA 151/1971, S. 13
- Albert Frankenthal AG, Frankenthal, Jahresabschluß 1974, in: BA 130/1975, S. 18
- Eisenbau Wyhlen AG, Wyhlen, Jahresabschluß 1974, in: BA 159/1975, S. 21
- Investitions- und Handelsbank AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 188/1976, S. 14
- Neckermann Versand KGaA, Frankfurt, Jahresabschluß 1976, in: BA 127/1977, S. 37
- Hilgers Aktiengesellschaft, Rheinbrohl, Jahresabschluß 1977, in: BA 236/1978, S. 15
- Carlo Brunswig AG, Hamburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 67/1979, S. 13

"Unter der Voraussetzung, daß die...Sanierungsmaßnahmen beschlossen werden." 7)

- 
- 7) Eisenbahn Ges. Altona-Kaldenkirchen-Neumünster, Hamburg,  
Jahresabschluß 1954, in: BA 12/1956, S. 15

vgl. auch

Beck & Henkel Maschinenbau AG, Kassel, Jahresabschluß 1955;  
in: BA 128/1956, S. 13

R. Stock & Co., Spiralbohr-, Werkzeug- und Maschinenfabrik  
Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1955, in:  
BA 136/1956, S. 22 und 23

Elbtalwerk-Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahres-  
abschluß 1956, in: BA 58/1959, S. 9

Kleinbahn Niebühl-Dagebühl AG, Jahresabschluß 1958, in: BA 14/  
1960, S. 14

Bremer Vegesacker Fischerei Gesellschaft, Bremen, Jahresabschluß  
1951, in: BA 72/1962, S. 15

e) zu den Rücklagen

"...mit der Besonderheit, daß zum Bilanzstichtag die...Erhöhung..., der gesetzlichen Rücklage ...bereits berücksichtigt ist." 1)

"...in der Voraussetzung, daß der schwebende Antrag auf Ermittlung der Rücklage für Ersatzbeschaffung behördlicherseits genehmigt wird." 2)

"...die...Einstellung in die gesetzliche Rücklage übersteigt der Begrenzung des § 231 Satz 1 AktG." 3)

---

1) Erzbergbau Porta-Damme AG, Minden, Jahresabschluß 1953, in: BA 157/1955, S. 11

2) Auto Union Aktiengesellschaft, Ingolstadt, Jahresabschluß 1959, in: BA 66/1960, S. 9

3) Salzgitter AG, Berlin, Jahresabschluß 1967, in: BA 166/1968, S. 22



f) zu den Wertberichtigungen und Rückstellungen

"...mit dem Hinweis, daß Risiken aus...nicht abschließend beurteilt werden können." 1)

"...mit dem Hinweis, daß verschiedene Prozeßrisiken den Wertansatz der Forderungen und Verbindlichkeiten beeinflussen können." 2)

"..., abgesehen davon, daß die Rückstellung für die bei der Gründung übernommene Vermögensabgabe hinter dieser Verpflichtung zurückbleibt." 3)

"..., mit der Besonderheit, daß...die Pensionsrückstellungen noch nicht endgültig bewertet worden sind." 4)

"...; die Pensionsrückstellung ist jedoch um rd. DM 3 Mill. zu niedrig bemessen." 5)

"...jedoch sind nach meiner Ansicht...die Wertberichtigungen und Rückstellungen unzureichend." 6)

"...jedoch ist zu bemerken, daß auf eine Rückstellung für...verzichtet wurde, weil... ." 7)

"..., mit der Maßgabe, daß die Gesellschaft Ansprüche des Finanzamtes, deren Rechtmäßigkeit sie bestreitet, nicht passiviert hat." 8)

"... . Die ausgewiesenen Wertberichtigungen und Rückstellungen...sind jedoch nur ausreichend, wenn... ." 9)

"...unter der Voraussetzung, daß hinsichtlich einer Steuerfrage, die ein nicht gedecktes Risiko von ca. DM 135.000,— beinhaltet, von den Finanzbehörden den von der Gesellschaft vorgebrachten Vorstellungen voll Rechnung getragen wird. ..." 10)

---

1) Deutsche Shell AG, Hamburg, Jahresabschluß 1949, in: BA 110/1952, S. 10

2) Deutsche Gasolin AG, Berlin, Jahresabschluß 1950, in: BA 168/1952, S. 10

3) H. Rothaupt, Furnier- u. Sägewerke AG, Stockheim, Jahresabschluß 1952, in: BA 126/1953, S. 19

4) Schwerter Profileisenwalzwerk AG, Schwerte, Jahresabschluß 1952, in: BA 196/1953, S. 19

5) Rheinische Bahngesellschaft AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1951, in: BA 192/1954, S. 15

6) Trierer Bürgerverein 1964 AG, Trier, Jahresabschluß 1952, in: BA 230/1954, S. 19

7) Kraftwerke Mainz-Wiesbaden AG, Mainz, Jahresabschluß 1958, in: BA 247/1959, S. 12

8) Deutsche Olivetti Büromaschinen AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1960, in: BA 157/1961, S. 16

9) Astrawerke Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1964, in: BA 60/1966, S. 12

10) Hugo Oppenheim & Sohn Nachf. Berliner Privatbank AG, Berlin, Jahresabschluß 1965, in: BA 185/1966, S. 15

g) zu den Verbindlichkeiten

"...mit dem Hinweis, daß die...hiermit zusammenhängenden Verbindlichkeiten nicht eindeutig zu beurteilen sind." 1)

"..., wobei wir jedoch darauf hinweisen, daß Rüstungskredite und andere Verbindlichkeiten...mit DM 1,— passiviert worden sind." 2)

"...mit der Maßgabe, daß die rückständigen Vermögensabgabe-Raten nur im Bilanzvermerk...angesetzt sind, ... ." 3)

"...mit dem Hinweis, daß die Gesellschaft als Komplementärin für die Verbindlichkeiten der Vereinigte RAS Bauträger AG & Co. KG, Köln, haftet." 4)

- 
- 1) Handwerksbau Rheinpfalz-Saar AG, Kaiserlautern, Jahresabschluß 1948, in: BA 69/1951, S. 8
  - 2) C. Lorenz AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1948, in: BA 125/1951, S. 20
  - 3) Aktiengesellschaft für Anlagewerte, Düsseldorf, in: BA 204/1963, S. 10
  - 4) Vereinigte RAS Bauträger AG, Köln, Jahresabschluß 1974, in: BA 221/1975, S. 23

h) zu verschiedenen Posten des Jahresabschlusses

"...mit der Maßgabe, daß in Buchführung und Abschluß...ohne Kontinuität mit den früheren Bilanzen nur das...erfaßt sind." 1)

"...; angesichts der recht ungünstigen Erfolgs-  
lage und der äußerst angespannten Finanzlage  
halten wir eine Sanierung...für unvermeidbar." 2)

"...vorausgesetzt..."; "...sondern..."; "...unter  
der Voraussetzung..."; "...vorbehaltlich..."  
vorangegangene Jahresabschlüsse festgestellt wurden." 3)

---

1) Biox AG, Mannheim, Jahresabschluß 1949, in: BA 122/1951, S. 12

2) Erölwerke Frisia Aktiengesellschaft, Emden, Jahresabschluß 1964,  
in: BA 199/1965, S. 7

3) Felten & Guillaume Carlswerke AG, Köln, Jahresabschluß 1949,  
in: BA 14/1951, S. 9

vgl. auch

Siegener Aktien Brauerei, Siegen, Jahresabschluß 1949, in:  
BA 16/1951, S. 13

Allgemeine Rohrleitung AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1949, in:  
BA 21/1951, S. 5

Chemische Werke Albert, Wiesbaden, Jahresabschluß 1948, in:  
BA 29/1951, S. 9

Mechanische Weberei Fischen AG, Sonthofen, Jahresabschluß 1949,  
in: BA 30/1951, S. 17

Amberger Flaschenhütten AG, Amberg, Jahresabschluß 1949, in:  
BA 47/1951, S. 8

Dortmunder Aktien-Brauerei, Dortmund, Jahresabschluß 1950, in:  
BA 66/1951, S. 9

Herkules Brauerei AG, Kassel, Jahresabschluß 1949, in: BA 67/  
1951, S. 8

Bielefelder Aktien-Gesellschaft für Mechanische Weberei, Biele-  
feld, Jahresabschluß 1948, in: BA 74/1951, S. 15

Gesellschaft für Buchdruckerei AG, Neuss, Jahresabschluß 1949,  
in: BA 82/1951, S. 19

Fortsetzung: nächste Seite

- Büttenwerke, Eisengießerei und Maschinenfabrik Michelstadt AG, Michelstadt, Jahresabschluß 1949, in: BA 84/1951, S. 8
- Siepmann-Werke AG, Beleck, Jahresabschluß 1949, in: BA 105/1951, S. 22
- Starkstromanlagen AG, Landshut, Jahresabschluß 1950, in: BA 107/1951, S. 14
- Brauerei "Zur Eiche" vorm. Schwensen & Fehrs, Kiel, Jahresabschluß 1950, in: BA 126/1951, S. 14
- Bonner Bürger Verein AG, Bonn, Jahresabschluß 1950, in: BA 135/1951, S. 12
- Bartels-Langness Aktiengesellschaft, Kiel, Jahresabschluß 1950, in: BA 140/1951, S. 10
- Bayerische Zugspitzbahn AG, Garmisch-Partenkirchen, Jahresabschluß 1949, in: BA 142/1951, S. 11
- Tiroler Zugspitzbahn AG, Garmisch-Partenkirchen, Jahresabschluß 1950, in: BA 146/1951, S. 18
- Hotel "Zum Römischen Kaiser AG" vorm. Fr. Wenker-Paxmann, Dortmund, Jahresabschluß 1950, in: BA 147/1951, S. 12
- Mathildenbad, Solbad AG, Bad Wimpfen, Jahresabschluß 1949, in: BA 157/1951, S. 11
- Edelhoff & Schulte, Gruite, Jahresabschluß 1948, in: BA 240/1951, S. 15
- Spinnfaser Aktiengesellschaft, Kassel, Jahresabschluß 1950, in: BA 12/1952, S. 21
- Allgemeine Deutsche Inkasso Aktiengesellschaft, Duisburg-Düsseldorf, Jahresabschluß 1950, in: BA 63/1952, S. 14
- J.G. Farbenindustrie AG i.L., Frankfurt, Jahresabschluß 1948, in: BA 108/1952, S. 18
- Pongs & Zahn Aktiengesellschaft, Viersen, Jahresabschluß 1967, in: BA 185/1968, S. 14

"...mit der Besonderheit, daß zum Bilanzstichtag die von der außerordentlichen Hauptversammlung... beschlossene Verwendung des Abrechnungskontos aus Sachwerteinbringung bereits berücksichtigt ist." 4)

"...mit der Besonderheit, daß...die...beschlossene Verwendung des Abrechnungskontos...bereits berücksichtigt ist." 5)

"...unter der Voraussetzung, daß die Verteilung einer Dividende in Höhe von...von der Hauptversammlung beschlossen wird,..." 6)

- 
- 4) Niederheinische Hütte AG, Duisburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 46/1953, S. 14

- 5) Hüttenwerk Siegerland AG, Siegen, Jahresabschluß 1952, in: BA 23b/1954, S. 15 und 15

vgl. auch

Friedrichshütte AG, Herdorf, Jahresabschluß 1952, in: BA 236/1954, S. 13

Ruhrstahl AG, Ratingen, Jahresabschluß 1953, in: BA 37/1955, S. 18

Erzbergbau Porta-Damme AG, Minden, Jahresabschluß 1953, in: BA 157/1955, S. 11

Barbara Erzbergbau AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1953, in: BA 186/1955, S. 14

- 6) Spinnfaser Aktiengesellschaft, Kassel, Jahresabschluß 1960, in: BA 12/1962, S. 21

vgl. auch

Binding Brauerei AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1953, in: BA 135/1954, S. 11

Collet & Engelhard Maschinenfabrik AG, Offenbach, Jahresabschluß 1956, in: BA 169/1967, S. 11

Heinrich Kossmann AG, Freiburg, Jahresabschluß 1959, in: BA 129/1961, S. 15

Waggonfabrik L. Steinfurt AG, Hamburg, Jahresabschluß 1960, in: BA 183/1961, S. 16

Jod Quellen Bad Tölz, Jahresabschluß 1974, in: BA 178/1975, S. 18

Sarotti Vermögensverwaltung AG, Hattersheim, Jahresabschluß 1974, in: BA 189/1975, S. 12

- "...unter der Voraussetzung, daß die...Ausgleichsmaßnahme für die Lastenausgleichsabgaben von der Hauptversammlung beschlossen werden." 7)
- "...unter der Voraussetzung, daß die Hauptversammlung die Einbeziehung der eigenen Aktien...beschließt." 8)
- "...unter der Voraussetzung, daß die Hauptversammlung ...dem Ergebnisübernahmevertrag...zustimmt." 9)
- "...mit dem Hinweis, daß der ausgewiesene Verlust das Grundkapital übersteigt..." 10)

- 
- 7) Wohnungsbau AG, Duisburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 138/1954, S. 20

vgl. auch

Charlottenburger Kraftfahrzeug AG, Berlin, Jahresabschluß 1952, in: BA 200/1957, S. 7 bis 9

- 8) Rud. H. Bartmann AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 115/1952, S. 14

- 9) Bochumer Verein für Gußstahlfabrikation Aktiengesellschaft, Bochum, Jahresabschluß 1963, in: BA 118/1964, S. 10 und 11

vgl. auch

Garbe, Lahmeyer & Co. Aktiengesellschaft, Aachen, Jahresabschluß 1966, in: BA 120/1967, S. 18

Baugesellschaft für elektrische Anlagen Aktiengesellschaft, Aachen, Jahresabschluß 1966, in: BA 120/1967, S. 19

- 10) Schallband-Syndikat AG, Porz, Jahresabschluß 1959, in: BA 73/1960, S. 12



Es gibt keinen Grund, die wesentlichen Beanstandungen, die im Zusammenhang mit Sanierungsmaßnahmen stehen, mit den Worten "unter der Voraussetzung, daß" zu verknüpfen, wie dies die Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer gestatten will. 1)

Die Einwendungen sind in diesem Fall nicht so deutlich dargestellt, wie bei einer Verknüpfung mit den Worten "mit der Einschränkung, daß".

Ganz offensichtlich empfanden dies auch jene Abschlußprüfer, die die für Sanierungsmaßnahmen von der Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer für zulässig erklärte Verknüpfung "unter der Voraussetzung, daß" für andere eindeutige Einwendungen verwendeten, wie aus den nachfolgenden Beispielen zu sehen ist.

"...unter der Voraussetzung, daß die von der Gesellschaft eingeleiteten Maßnahmen zur Verwertung von Sicherheiten im Zusammenhang mit der Kreditgewährung an...durchgeführt werden können." 3)

"...in der Voraussetzung, daß der schwebende Antrag auf Ermittlung der Rücklage für Ersatzbeschaffung behördlicherseits genehmigt ist." 3)

"...unter der Voraussetzung, daß hinsichtlich einer Steuerfrage, die ein nicht gedecktes Risiko von ca. DM 135.000,— beinhaltet, von den Finanzbehörden den von der Gesellschaft vorgebrachten Vorstellungen voll Rechnung getragen wird. ..." 4)

---

1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167 TZ 2o

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 885

2) Berliner Privatbank AG, Berlin, Jahresabschluß 1956, in:  
BA 22o/1959, S. 2o

3) Auto Union Aktiengesellschaft, Ingolstadt, Jahresabschluß 1959,  
in: BA 66/196o, S. 9

4) Hugo Oppenheim & Sohn Nachf. Berlin. Privatbank AG, Berlin,  
Jahresabschluß 1965, in: BA 185/1966, S. 15

Wie diese wenigen Testatsbeispiele bereits zeigen, lassen sich in der Tat mühelos sämtliche Einschränkungen in Vorbehalten verschleiern. Beiden ist nämlich gemeinsam, daß zum Zeitpunkt der Urteilsabgabe bestimmte Bedingungen noch nicht erfüllt sind. Diese schwebende Unwirksamkeit besteht einerseits etwa bei einer Forderung, die als strittig angesehen wird, andererseits aber auch bei einem Forderungsverzicht, bei dem noch strittig ist, ob der Gläubiger bereit sein wird, auf seiner Forderung oder Teilforderung zu verzichten.

Der Hinweis Webers 1), daß Zusätze in Form von Vorbehalten dann erst zu Einschränkungen werden, wenn die Vorbehaltsbedingung nicht erfüllt wird, erscheint uns nicht ausreichend, da bereits zum Zeitpunkt des ausstehenden Beschlusses eine wesentliche Beanstandung vorliegt, die zur Einschränkung des Testats führen sollte, wenn sich kein entsprechender Hinweis auf die schwebende Unwirksamkeit im Geschäftsbericht befindet.

Wir können somit weder Wanieck 2) und v. Hoeslin 2) zustimmen, die Vorbehalte deshalb für überflüssig halten, weil die Nichtgenehmigung des testierten Jahresabschlusses durch die Hauptversammlung die Nichtigkeit zur Folge habe, noch den von Karoli 4) vorgetragenen Hinweis akzeptieren, daß die Notwendigkeit des Vorbehaltes daraus erwachse, daß die Hauptversammlung auf die Tragweite des noch ausstehenden Beschlusses aufmerksam gemacht werden müsse.

---

1) Weber, Klaus-Dieter, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Hösel 1967, S. 44

2) Wanieck, Otto, a.a.O., S. 300

3) Hoeslin, Hans von, a.a.O., S. 309

4) Karoli, Richard, Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk, a.a.O., S. 48

Sämtliche unter Abschnitt 4300 aufgeführten Testatsbeispiele, in denen die wesentlichen Beanstandungen nicht wie folgt "mit der Einschränkung, daß...", sondern in der jeweilig dargestellten Form anderweitig verknüpft wurden, sind in den obigen Statistiken (vgl. Abschnitt 0 dieser Arbeit) über erteilte eingeschränkte Bestätigungsvermerke nicht als solche aufgenommen.

Würde man allein dem Gebot der Klarheit der Urteilsdarstellung in bezug auf die Einwendungen folgen, so ergäbe sich teilweise bereits ein realistischeres Bild von der Anzahl vorliegender eingeschränkter Bestätigungsvermerke.

43o1 Die unzureichende Verknüpfung der Teilurteile durch Darstellung der Einwendungen in Zusätzen

43o1o Die Einwendungen betreffen qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur und das Ergebnis

43o1oo Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktivpostenansätze

Obwohl auch die Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer darauf hinweist, daß Zusätze, die den Charakter einer Einschränkung haben unzulässig sind 1), hat ein Fachausschuß eben dieses Institut der Wirtschaftsprüfer in dem allerdings für Versicherungsunternehmen angefertigten Gutachten Nr. 1o/1935 2) gefordert, "daß nur dann Zusätze zu dem Prüfungsvermerk gemacht werden dürfen, wenn es sich um eine Einschränkung handelt." Auf dieses Gutachten wird immer wieder von Abschlußprüfern verwiesen, wenn Zusätze zum Testat vorgenommen werden, bei denen es sich materiell um Testatseinschränkungen handelt.

Die Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer sollte diese Widersprüchlichkeit schnellstmöglich beseitigen.

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, Tz 2o

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.),  
Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 885

#### andere Ansicht

Markmüller spricht sich gegen eine Verknüpfung aus.

Markmüller, Reformvorschläge zum Bestätigungsvermerk, in:  
WPg 1953, S. 425

- 2) Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten V Nr. 1o/1935, erstattet vom Sonderfachausschuß für Versicherungsprüfungen, Betr. § 62 VAG, Einschränkung des Prüfungsvermerks für öffentliche und private Versicherungsunternehmen durch Zusätze, in: WP 1935, Nr. 24

Diese Notwendigkeit ergibt sich auch eindeutig aus den nachfolgenden Testatsbeispielen, in denen wesentliche Beanstandungen zu Aktivposten als Zusätze zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellt wurden.

"... . Ansprüche auf Rückerstattung eines Teilbetriebes sind im Abschluß nicht berücksichtigt." 1)

"... . Die Kriegsschädenforderung in Höhe von RM 905.000,— ist nur mit einem Teilbetrag von RM 295.200,— wertberichtigt." 2)

"... . Der Wertansatz der Wertpapiere geschah ohne Wertberichtigung." 3)

"... . Dabei kommen Wertminderungen, wie sie die Währungsneuordnung mit sich gebracht hat, im Jahresabschluß noch nicht zum Ausdruck." 4)

"... . Die durch Kriegsausgang betroffenen Vermögensgegenstände sind unter dem...Grundsatz der Stillhaltung bewertet worden." 5)

"... . Wegen...der entsprechenden Reduzierung des Wertansatzes einer Beteiligung...verweise ich... ." 6)

"...halten wir...größere Abschreibungen auf das Anlagevermögen für unvermeidbar." 7)

- 
- 1) Rohpappen-Fabrik Worms AG, Worms, Jahresabschluß 1948, in: BA 10/1951, S. 16
  - 2) Lederer Bräu AG, Nürnberg, Jahresabschluß 1948, in: BA 28/1951, S. 10
  - 3) Kurhaus AG, Alexanderbad, Jahresabschluß 1948, in: BA 149/1951, S. 12
  - 4) Gegenseitige Sachversicherungs-Ges. in Oldenburg, Jahresabschluß 1947, in: BA 105/1953, S. 8
  - 5) Eisen- und Hüttenwerke AG, Köln, Jahresabschluß 1948, in: BA 6/1954, S. 14
  - 6) Boswau & Knauer AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1962, in: BA 58/1964, S. 23
  - 7) Erdölwerke Frisia Aktiengesellschaft, Emden, Jahresabschluß 1964, in: BA 199/1965, S. 7

### 43o1o1 Die zu niedrigen bzw. zu hohen Passivpostenansätze

Auch Einschränkungen wegen zu niedriger bzw. zu hoher Passivpostenansätze wurden, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen, in nicht gar so deutliche Zusätze zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk verkleidet.

"... . Die gegen die Gesellschaft gerichtlich geltend gemachten Rückerstattungsansprüche...sind unter den Verbindlichkeiten nicht berücksichtigt." 1)

"... . Die sich aus dem Lastenausgleichsgesetz ergebenden Auswirkungen blieben unberücksichtigt." 2)

"... . Da der Jahresabschluß bereits vor der Verkündung des Lastenausgleichsgesetzes aufgestellt war, blieben die Bilanzierungsvorschriften des LAG außer acht." 3)

"... . Die Bestimmungen nach dem Lastenausgleichsgesetz vom 18. August 1952 haben im vorstehenden Abschluß noch keine Anwendung gefunden." 4)

"... . Die vom Finanzamt vorzeitig fällig gestellte Vermögensabgabe...wurde in der Bilanz nicht passiviert." 5)

"... . Der bei der Gründung...übernommene Lastenausgleich wurde mit seinem vorläufigen Gegenwartswert vermerkt und nicht passiviert." 6)

"... . Verpflichtungen der Gesellschaft aus bereits laufenden Pensionen im Gegenwartswert von DM 129.982,— sind nicht in der Bilanz ausgewiesen." 7)

"... . Die Schulden...wurden...mit einem Erinnerungsposten von je DM 1,— eingesetzt." 8)

"... . Im Rechtsmittel befangene...Ertragssteuerschulden...sind in der Bilanz nicht enthalten." 9)

---

1) Tuchfabrik Rheydt AG, Rheydt, Jahresabschluß 1949, in: BA 2o3/1951, S. 16

2) Dr. med. Gmelin-C. Mensendieck, Nordseesankatorium, Wyk, Jahresabschluß 1951, in: BA 18/1953, S. 12

3) Carl Mampe AG, Berlin, Jahresabschluß 1952, in: BA 55/1953, S. 12

4) Alfred Schindler AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 63/1955, S. 11

5) Garn-Aktiengesellschaft, Bad Kissingen, Jahresabschluß 1957, in: BA 196/1958, S. 9

6) Gareis, Kühnel & Cie., AG, Waldsassen, Jahresabschluß 1955, in: BA 1/1957, S. 12

7) Tiefbau-Aktien-Gesellschaft "Unterweser", Nordenham, Jahresabschluß 1958, in: BA 14/1960, S. 16

8) Neue Realbesitz AG, Hamburg, Jahresabschluß 1959, in: BA 144/1960, S. 17

9) Vereinigte Butfabriken AG, Köln, Jahresabschluß 1960, in: BA 1o9/1961, S. 15



"... . Wegen des Fehlbetrages bei der Rückstellung für die Altersversorgung der Belegschaft beruft sich die Gesellschaft auf das Urteil des Oberlandesgerichtes Frankfurt vom 21.5.1959." 10)

"... . Ungewisse und deshalb nicht bilanzierte Ruhegehaltsverpflichtungen sind im Geschäftsbericht erwähnt." 11)

"... . Durch Kapitalherabsetzung und -wiedererhöhung ist in 1961/62 Bereinigung erfolgt." 12)

"... . Die Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen stammen im wesentlichen aus der Teilauflösung von Rückstellungen für bestehende Pensionsverpflichtungen (laufende Pensionen und Anwartschaften)." 13)

"... . Die strittige Feststellung einer steuerlichen Betriebsprüfung... sind im Jahresabschluß nur teilweise berücksichtigt." 14)

---

10) Verkehrsgesellschaft Bremerhaven AG, Bremerhaven, Jahresabschluß 1960, in: BA 110/1961, S. 18

11) Teltowkanal-Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1960, in: BA 245/1961, S. 13

12) Wittlager Kreisbahn AG, Böhme, Jahresabschluß 1960, in: BA 61/1962, S. 12

13) Wehra Aktiengesellschaft Teppich- u. Möbelstoffweberei, Wehr, Jahresabschluß 1967, in: BA 199/1968, S. 32

14) Konrad Hornschuh AG, Köln, Jahresabschluß 1960, in: BA 159/1975, S. 19



43o1o2 Die zu hohen bzw. zu niedrigen  
Aktiv und/oder zu niedrigen bzw.  
zu hohen Passivpostenansätze

Auch in jenen Fällen, in denen aus dem Testat nicht ohne  
weiteres zu entnehmen ist, ob es sich bei den vorgefundenen  
wesentlichen Beanstandungen um zu hohe bzw. zu niedrige Aktiv-  
und/oder zu niedrige bzw. zu hohe Passivpostenansätze handelt,  
wurden die wesentlichen Beanstandungen in Zusätzen dargestellt,  
wie die nachfolgenden Testatsbeispiele zeigen.

"... . Die Landesbausparkasse wurde nicht  
konsolidiert." 1)

Las

- 
- 1) Hessische Landesbank und Girozentrale, Frankfurt, Jahres-  
abschluß 1974, in: BA 143/1975, S. 17

vgl. auch

Westdeutsche Landesbank, Düsseldorf-Münster, Jahresabschluß  
1975, in: BA 117/1976, S. 27

Norddeutsche Landesbank Girozentrale, Hannover/Braunschweig,  
Jahresabschluß 1975, in: BA 239/1976, S. 3o

43o11 Die Einwendungen betreffen qualitative Abweichungen mit quantitativen Auswirkungen auf die Struktur

43o11o Die durch Soll- und/oder Habenpostentausch verursachten Abweichungen

Auch Einschränkungen wegen durch Soll- und/oder Habenpostentausch bewirkte Strukturabweichungen wurden - wie die nachfolgenden Beispiele zeigen - in weniger deutliche Zusätze gekleidet.

"... . Die Gewinn- und Verlustrechnung weist für die Aufwendungen und Erträge der Filiale Berlin Mischwerte aus DM-Ost und DM-West aus; das Ergebnis wurde auf Grundlage der Bilanz korrigiert." 1)

"... . Auf eine Aufgliederung der Gewinn- und Verlustrechnung...nach dem aktienrechtlichen Gliederungsschema mußte verzichtet werden... ." 2)

"... . Der Ausweis der Position 'Sonstige Steuern' ist im Hinblick auf den Zusammenhang mit dem nicht ausweispflichtigen Umsatz unterblieben." 3)

"... . Das gilt auch für die zu Vergleichszwecken gemäß Aktiengesetz 1965 umgegliederten Werte der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung, die aus dem von mir mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen Jahresabschluß für das Geschäftsjahr 1966 entwickelt wurden." 4)

"... . Die Ungliederung der Vergleichszahlen des Vorjahres wurde richtig und vollständig vorgenommen." 5)

"...Jahresabschluß (einschließlich der Vorjahreszahlen) und der Geschäftsbericht entsprechen..." 6)

"Die Buchführung, der Jahresabschluß (ausschließlich der Vorjahreszahlen) und der Geschäftsbericht..." 7)

43o111 Die durch Soll-Haben-Postenverlängerung verursachten Abweichungen

Derzeitig liegen keine Testatsbeispiele vor, in denen durch Soll-Haben-Postenverlängerungen verursachte Strukturabweichungen in Zusätzen versteckt wurden.

---

1) Katag AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1950, in: BA 171/1951, S. 13

2) Fertilis Chemische Werke AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 106/1953, S. 9

3) Deutsche Kleider Werke Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1966, in: BA 238/1966, S. 12

4) Deutsche Steinzeug- und Kunststoffwarenfabrik, Mannheim, Jahresabschluß 1967, in: BA 164/1968, S. 17

5) Hamburger Hochbahn Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1968, in: BA 121/1969, S. 12

6) Großkraftwerk Franken Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1974, in: BA 146/1974, S. 29

7) Bayerische Hartstein-Industrie Aktiengesellschaft, Nürnberg, Jahresabschluß 1977, in: BA 160/1978, S. 23

43o112 Die durch Soll-Haben-Postenverkürzung  
verursachten Abweichungen

Aus den nachfolgenden Testatsbeispielen wird deutlich, daß die Darstellung der durch Soll-Haben-Postenverkürzung verursachten Strukturabweichungen in Zusätzen erfolgt ist.

"... . In der Bilanz erscheint wie bisher die Zweigniederlassung Brun per Saldo." 1)

"... . Die Vermögens- und Schuldteile der Zweigniederlassung ...konten...nur mit dem buchmäßigen Passivsaldo bilanziert werden." 2)

"... . Eine Gewinn- und Verlustrechnung...ist nicht aufgestellt worden, da Aufwendungen und Erträge zu dieser Zeit nicht entstanden sind." 3)

"... . Mangels jeglicher Bewegung wurde eine Gewinn- und Verlustrechnung für das Rumpfgeschäftsjahr laut Bericht des Vorstandes nicht aufgestellt." 4)

"... . Aus wirtschaftlichen Gründen konnte keine genaue Abgrenzung der Forderungen und Verbindlichkeiten innerhalb der einzelnen Glieder der Organisation der Muttergesellschaft durchgeführt werden." 5)

"... : Eine Gewinn- und Verlustrechnung ist nicht aufgestellt worden, da Erträge nicht anfielen und die Aufwendungen durch vorhandene Rückstellungen gedeckt sind." 6)

"...Aufwendungen und Erträge sind nicht angefallen." 7)

- 
- 1) Vereinigte Filzfabriken AG, Gingen, Jahresabschluß 1948, in: BA 116/1951, S. 25
  - 2) Deutsche Zündwaren-Monopolgesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1948, in: BA 154/1951, S. 12
  - 3) GEKA Geschäfts- und Kontorhaus AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 6/1952, S. 14
  - 4) Industriegebäude Berlin-Hollenschönhausen AG, Berlin, Jahresabschluß 1949, in: BA 79/1952, S. 12.
  - 5) Transportkontor der rheinisch-westfälischen Eisenindustrie A. Kinkel AG, Berlin, Jahresabschluß 1950, in: BA 121/1952, S. 15
  - 6) Transportförderungsaktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1951, in: BA 184/1952, S. 20
  - 7) Dulv AG, Velbert, Jahresabschluß 1951, in: BA 190/1952, S. 11
- vgl. auch
- Goedecke & Co., Chemische Fabrik AG, Berlin, Jahresabschluß 1954, in: BA 131/1955, S. 19
- Wertheim AG für Handelsbeteiligungen, Berlin, Jahresabschluß 1955, in: BA 120/1956, S. 19
- Gustav Lohse AG, Berlin, Jahresabschluß 1958, in: BA 136/1959, S. 13

"... . Auf den Namen der Gesellschaft, die der Geschäftsbetrieb zum Teil Dritten übertragen hat, bestehen von Dritten für eigene Rechnung vertragsmäßig eingegangene, in der Höhe nicht ermittelte Verpflichtungen sowie Forderungen. Gegen diese Firmen bestehen entsprechende Rückgriffsrechte. ..." 8)

"Die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung entfällt, da vertragsmäßig alle Erträge und Aufwendungen mit ...verrechnet werden." 9)

"...Forderungen und Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die...sind nicht gesondert, sondern als Saldo...ausgewiesen." 10)

"Sämtliche...sowie Aufwendungen und Erträge, die aufgrund des mit...geschlossenen Betriebsführungsvertrages in eigenem Namen, jedoch für Rechnung der...entstanden sind, werden im Jahresabschluß der...ausgewiesen." 11)

"... . Die Rücklage für Konzernzwischengewinne ist von den vermieteten Erzeugnissen und Vorräten abgesetzt worden." 12)

---

8) Lassen & Co. AG, Hamburg, Jahresabschluß 1952, in: BA 97/1954, S. 14

vgl. auch

Gerhard & Hey AG, Berlin, Jahresabschluß 1952, in: BA 97/1954, S. 15

9) Verkaufsvereinigung für Teererzeugnisse AG, Essen, Jahresabschluß 1959, in: BA 126/1960, S. 2

vgl. auch

Ruhr Stickstoff AG, Bochum, Jahresabschluß 1961, in: BA 18/1962, S. 10

10) Butzbach-Lichter Eisenbahn AG, Butzbach, Jahresabschluß 1959, in: BA 38/1961, S. 9

vgl. auch

Kleinbahn AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1960, in: BA 249/1961, S. 15

Kleinbahn Kassel-Naumburg AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1960, in: BA 1/1962, S. 12

11) Kalle Aktiengesellschaft, Wiesbaden, Jahresabschluß 1961, in: BA 65/1962, S. 16

12) Kienzle Apparate GmbH, Villingen-Schwenningen, Jahresabschluß 1976, in: BA 208/1976, S. 19

43o12 Die Einwendungen betreffen nicht prüfbare Prüffelder

43o12o Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktivpostenansätze

Obwohl die Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer einerseits darauf hinweist, daß Zusätze, die den Charakter einer Einschränkung haben, unzulässig sind 1), gestattet sie andererseits, daß nicht prüfbare Prüffelder in der Urteilsabgabe als Zusätze zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellt werden. 2)

Nach der von uns erarbeiteten und weiter oben dargestellten Systematik der Beanstandungen 3) (Beanstandungen = Soll-Ist-Abweichungen und nicht prüfbare Prüffelder) bestimmt allerdings lediglich noch das Ausmaß des nicht prüfbaren Prüffeldes, ob aus der Beanstandung eine wesentliche Beanstandung und damit eine Einwendung wird, die dann nicht als Zusatz zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellt werden dürfte.

Inwieweit es sich bei den nachfolgenden in Zusätzen zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellten Beanstandungen jeweils um wesentliche Beanstandungen handelt, soll an dieser Stelle nicht näher untersucht werden.

In den nachfolgenden Beispielen handelt es sich ausschließlich um nicht prüfbare Aktivpostenansätze.

---

1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, Tz 2o

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 885

2) ebenda

3) vgl. Abschnitt 22



"... . Die Bewertung der risikobehafteten Vermögensteile kann abschließend nicht beurteilt werden." 1)

"... Wertansätze, die sich auf außerhalb des Währungsgebietes befindliche Aktiven...beziehen, können nicht abschließend beurteilt werden." 2)

"... . Das Umlaufvermögen in den abgetrennten Gebieten konnte nicht vollständig erfaßt werden." 3)

"... . Die Vermögenswerte und...konnten mangels Unterlagen nur nach dem zuletzt bekannten Stand...ausgewiesen werden." 4)

"... . Unter...sind die...Gegenstände zu den zuletzt festgelegten Buchwerten aufgeführt. Die Rechtsauswirkungen der Beschlagnahme sind noch nicht geklärt." 5)

"... . Die Wertansätze für die Vermögenswerte...der Filiale Berlin...können von uns nicht geprüft und deshalb auch nicht beurteilt werden. ..." 6)

"... . Die Ausgleichsansprüche betreffend...sind aktiviert und können nicht endgültig beurteilt werden." 7)

"... . Den Wertansatz der Kriegsschädenforderung vermögen wir nicht abschließend zu beurteilen." 8)

"... . Die Bewertung der aus der Bilanz ersichtlichen Forderungen an das Reich...läßt sich nicht endgültig beurteilen." 9)

---

1) AG für pharmazeut. Bedarfsartikel vorm. Wenderoth, Kassel, Jahresabschluß 1948, in: BA 11/1951, S. 14

2) Büsscher & Hoffmann AG, Hamburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 50/1951, S. 13

3) Gemeinnützige AG für Angestellten-Heimstätten, Essen, Jahresabschluß 1948, in: BA 69/1951, S. 7

4) Salzdetfurth AG, Bad Salzdetfurth, Jahresabschluß 1948, in: BA 123/1951, S. 19

vgl. auch

Vereinigte Kaliwerke Salzdetfurth AG, Bad Salzdetfurth, Jahresabschluß 1948, ebenda

5) Tiroler Zugspitzbahn AG, Garmisch-Patenkirchen, Jahresabschluß 1948, in: BA 146/1951, S. 18

6) Katag AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1950, in: BA 171/1951, S. 13

7) Otto Stumpf AG, Nürnberg, Jahresabschluß 1950, in: BA 173/1951, S. 12

8) Bayerische Aktien-Brauerei Aschaffenburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 181/1951, S. 11

9) Aachen-Leipziger Versicherungs AG, Aachen, Jahresabschluß 1948, in: BA 197/1951, S. 12



"... . Die Ausgleichsansprüche...sind aktiviert und können zur Zeit wertmäßig nicht endgültig beurteilt werden." 10)

"... . Die Bewertung der...Vermögensgegenstände kann nicht abschließend beurteilt werden." 11)

"... . Die 'Sonstigen Forderungen'...können nicht endgültig beurteilt werden." 12)

"... . Die Berichtigungsmöglichkeit...der Wertansätze für Vermögensteile, die..., bleibt weiterhin vorbehalten." 13)

"... . Der Wert der Beteiligungen...läßt sich nicht abschließend beurteilen." 14)

"... . Das schwebende Rückerstattungsverfahren einer Beteiligungsgesellschaft kann noch nicht endgültig beurteilt werden." 15)

"... . Die endgültige Bewertung der eingestellten Rückerstattungsansprüche kann jeweils erst nach Abschluß der einzelnen Rückerstattungsverfahren erfolgen." 16)

"... . Eine endgültige Bewertung der vorgenommenen Bauten und der im Bau befindlichen Anlagen ist erst nach deren Fertigstellung möglich." 17)

"... . Mögliche Auswirkungen der Enteignung der Gesellschaft ...können nicht abschließend beurteilt werden." 18)

---

10) J.E. Reinecker AG, München, Jahresabschluß 1949, in: BA 234/1951, S. 15

vgl. auch

Sächsische Webstuhlfabrik, Erlangen, Jahresabschluß 1951, in: BA 169/1952, S. 20

11) Schering Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 245/1951, S. 20

12) Hamburger Staatsoper AG, Hamburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 247/1951, S. 11

13) Kramsta-Methner & Prahme AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1949, in: BA 4/1953, S. 11

14) Byk-Guldenwerke Chemische Fabrik AG, Berlin, Jahresabschluß 1951, in: BA 44/1953, S. 8

15) Deutsche Textil-AG West, Altenstadt, Jahresabschluß 1952, in: BA 58/1953, S. 15

16) August Armathan AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1951, in: BA 220/1953, S. 14

17) Fehrbelliner Platz Grundstücks AG, Berlin, Jahresabschluß 1953, in: BA 242/1954, S. 11

18) Emil Vogel, München, Jahresabschluß 1953, in: BA 7/1956, S. 12

"... . Die Bewertung der Fertigerzeugnisse...konnte nicht geprüft werden." 19)

"... . Wir weisen darauf hin, daß wir Annahmen des Vorstandes über die Bonität von zwei Krediten im Teilbetrag von rd. DM 300.000,— abschließend nicht beurteilen können." 20)

"... . Eine am Bilanzstichtag vorliegende Überschuldung der Gesellschaft hängt wesentlich von dem Wert der mit dem Erinnerungsposten ausgewiesenen gewerblichen Schutzrechte ab, den ich nicht abschließend beurteilen kann." 21)

"... . Die Bewertung der unter Anlage im Bau mit DM 58.870,— aktivierten Planungskosten für ein Fabrikgebäude im Ausland konnte wegen der in diesem Staat gegenwärtig gegebenen politischen Situation im Zeitpunkt der Testatserteilung nicht abschließend beurteilt werden." 22)

- 
- 19) Rheinische Sensenfabrik G. Wippermann & Cie., Köln, Jahresabschluß 1948, in: BA 29/1956, S. 7
- 20) Condal Bank Deutschland Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1977, in: BA 193/1978, S. 15
- 21) Transform Verstärkungsmaschinen Aktiengesellschaft, Schwarzwald, Jahresabschluß 1977, in: BA 3/1979, S. 26
- 22) Tetra Handel Produktion Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 8/1979, S. 21

Unverständlicherweise gestattet die Berufsorganisation der Wirtschaftsprüfer darüber hinaus, daß auch nicht geprüfte Prüffelder in der Urteilsabgabe als Zusatz zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellt werden. 1)

Ganz abgesehen davon, daß - wie wir weiter oben 2) aufgezeigt haben - für die ordnungsgemäße Urteilsfindung, nämlich Vollständigkeit, Richtigkeit im Sinne intersubjektiver Nachprüfbarkeit und Wahrhaftigkeit und Klarheit und damit die Ausklammerung der Prüffelder als Verstoß gegen das Vollständigkeitskriterium der Urteilsdarstellung gesehen werden müßte, wäre nicht zu verhindern, daß Prüffelder, die nur ungern beurteilt werden, auf diese Weis ausgeklammert werden könnten.

In der Bedeutung für die Qualität des Testates könnte ein nicht geprüftes Prüffeld durchaus wie ein nicht beurteilbares Prüffeld gesehen werden.

Überschreitet ein nicht geprüftes Prüffeld dann die für nicht beurteilbare Prüffelder vorgeschlagene Toleranzgrenze, so würde auch in diesem Falle eine wesentliche Beanstandung, die zur Einschränkung des Testates führen müßte, vorliegen.

---

1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, Tz 2o

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Brsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf, S. 885

Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in: WT 1937, S. 45

Karoli, Richard und Tomforde, Klaus, Zweifelsfragen zum Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluß nach neuem Aktienrecht, in: WPg 1967, S. 172

2) vgl. Abschnitt 4o dieser Arbeit

Zusätze werden zum anderen für erforderlich gehalten, wenn durch den Abschlußprüfer auf bestimmte Risiken hingewiesen werden soll. 1)

Es wird allerdings betont, daß ein derartiger Hinweis erst dann am Platze sei, wenn der Abschlußprüfer alle ihm zur Verfügung stehenden Erkenntnismittel ausgeschöpft und der Vorstand die ihm obliegenden Aufklärungs- und Nachweispflichten in vollem Umfang erfüllt habe. 2)

Daß derartige Vorschläge dazu verleiten, den Prüfungsumfang nach Bedarf einzuschränken, zeigen die nachfolgenden Testatsbeispiele.

"... . Die von den auswärtigen Zweigstellen übernommenen Werte sind von örtlichen Prüfern als richtig bestätigt worden." 3)

"... . Die Beteiligungsgesellschaften werden von uns turnusmäßig geprüft." 4)

"... . Die Aktiva und Passiva...der Ostzonen-Fillialen konnten...nur mit den sich aus den Büchern der Hauptniederlassung ergebenden Werten in der Bilanz der Gesellschaft...erfaßt werden." 5)

---

1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167 AktG, TZ 30

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 886

2) ebenda TZ 63

3) Mitex Mitteldeutsche Textil AG, Jahresabschluß 1949, in: BA 242/1951, S. 16

4) Deutsche Eisenhandel AG, Berlin, Jahresabschluß 1950, in: BA 183/1951, S. 11

5) Gerhard & Hey AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 103/1952, S. 13

43o121 Die zu niedrigen bzw. zu hohen Passivposten-  
ansätze

Aber auch zu nicht prüfbaren Passivpostenansätzen liegen zahlreiche in der nachfolgenden Aufstellung zusammengefaßte Testatsbeispiele vor, in denen die Beanstandungen als Zusätze zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellt wurden.

"... . Die Wertansätze für die . und Schulden...können von von nicht geprüft und deshalb auch nicht beurteilt werden." 1)

"... . Wertansätze für die .Schulden der Filiale Berlin... können von uns nicht geprüft und deshalb auch nicht beurteilt werden. ..." 2)

"... . Das Risiko eines schwebenden Rechtsstreites kann nicht endgültig beurteilt weden." 3)

"... . Die...in ihrer Höhe noch nicht feststellbaren Verpflichtungen...sind...nicht berücksichtigt." 4)

"...Wertansätze, die durch das Lastenausgleichsgesetz und die Lastenausgleichsgesetzgebung beeinflußt sind, können noch nicht endgültig beurteilt werden." 5)

"Die Höhe des Obligos aus dem zu übernehmenden Lastenausgleich...kann erst nach der Ermittlung der Übernahmewerte ...festgestellt werden." 6)

"... . Die Vertretbarkeit der Nichtaufnahme von Steuerforderungen des Finanzamtes...ist ungewiß." 7)

"... . Der Wertansatz der Pensionsrückstellung kann noch nicht endgültig beurteilt werden." 8)

"...Wertansätze, soweit sie durch Lastenausgleichsgesetz beeinflußt sind, können noch nicht endgültig getroffen und beurteilt werden." 9)

---

1) OMZ Vereinigte Ost- und Mitteldeutsche Zement AG, Dortmund, Jahresabschluß 1948, in: BA 143/1951, S. 19

2) Katag AG, Bielefeld, Jahresabschluß 1950, in: BA 171/1951, S. 13

3) Hagedorn & Co. AG, Osnabrück, Jahresabschluß 1951, in: BA 116/1952, S. 15

4) Rappold & Volk AG, Augsburg, Jahresabschluß 1948, in: BA 208/1952, S. 13

5) Papierfabrik Mockmühl AG, Mockmühl, Jahresabschluß 1952, in: BA 221/1952, S. 12

6) Hüttenwerk Ruhrort-Meiderich AG, Duisburg, Jahresabschluß 1951, in: BA 237/1952, S. 20

7) Stahlwerk Mark Wengern AG, Köln, Jahresabschluß 1948, in: BA 40/1953, S. 11

8) Borsig-Kokswerke AG, Essen, Jahresabschluß 1952, in: BA 95/1953, S. 8

9) Gemeinnützige Wohnungsfürsorge AG, München, Jahresabschluß 1949, in: BA 159/1953, S. 13

"... . Der im Rahmen der Neuordnung von VStAG i.L. zu übernehmende Anteil an den Lastenausgleichsverpflichtungen steht noch nicht fest." 10)

"... . Wegen noch ausstehender Klärung einer Zweifelsfrage können die Zahlen im Bilanzvermerk betr. Vermögensabgabe nur als vorläufig angesehen werden." 11)

"... . Die Angemessenheit der Rückstellungen kann zuverlässig nicht beurteilt werden." 12)

".. Wertansätze, welche ungewisse Vorkriegsschulden... betreffen, können nicht endgültig beurteilt werden." 13)

"... . Die Verbindlichkeiten aus dem Geschäftsbericht... lassen sich noch nicht abschließend beurteilen." 14)

"... . Verpflichtungen aus dem Lastenausgleichsgesetz sind in der Bilanz noch nicht berücksichtigt worden, da die Höhe der zugrunde zu legenden Werte zur Zeit noch nicht ermittelt werden kann." 15)

"... . Die Berechnung der Vermögensabgabe ist nicht möglich. ..." 16)

"... . Der Ausweis der Lastenausgleich-Sonderabgaben und der Vermögensabgabe ist nicht möglich..." 17)

"... . Der ...übernommene Lastenausgleich wurde mit seinem vorläufigen Gegenwartswert vermerkt und nicht passiviert, da die Höhe dieser Verbindlichkeit und die Passivierungspflicht noch nicht feststehen." 18)

---

10) Dortmunder-Hörder Hüttenunion, Dortmund, Jahresabschluß 1952, in: BA 205/1953, S. 10

11) Stettiner Oelwerke in Hamburg AG, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 215/1954, S. 16

12) Zuckerraffinerie Tangermünde AG, Hamburg, Jahresabschluß 1953, in: BA 234/1954, S. 16

13) Metallhüttenwerke Schaefer & Schael AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1953, in: BA 5/1955, S. 20

14) Hille-Werke AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1954, in: BA 129/1955, S. 14

15) Deutsche Auslands-Rundfunk Ges. Interradio-AG, Berlin, Jahresabschluß 1955, in: BA 228/1955, S. 11

16) Hako Schuh AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1954, in: BA 245/1955, S. 22

17) J. Speier AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1954, in: BA 248/1955, S. 25

18) Gareis, Kühne & Cie. AG, Waldsassen, Jahresabschluß 1955, in: BA 1/1957, S. 12



"... . Die endgültige Höhe der Hypothekengewinnabgabe steht noch nicht fest." 19)

"... . Ein angemeldeter, wertmäßig noch nicht bezifferbarer Pensionsanspruch blieb als Verpflichtung unberücksichtigt." 20)

"... . Risiken des Afrika-Geschäftes lassen sich z. Zt. noch nicht endgültig übersehen." 21)

"... . Die Verbindlichkeiten aus der Einzahlungsverpflichtung gegenüber Kieler Parkgaragen GmbH, Kiel....sind nicht geklärt." 22)

"... . Die Höhe des Risikos aus einem laufenden Restitutionsprozeß kann nicht abschließend beurteilt werden." 23)

"... . Etwaige Auswirkungen des bei der Finanzverwaltung anhängigen Verfahrens sind noch strittig und konnten daher nicht berücksichtigt werden." 24)

"... . Das Risiko aus einem laufenden Restitutionsprozeß kann nicht abschließend beurteilt werden." 25)

"... . Eine abschließende Beurteilung besonderer Risiken von Konzerngesellschaften aus einigen Aufträgen im industriellen Anlagengeschäft ist gegenwärtig nicht möglich." 26)

---

19) Wohnhaus-Grundstücks-Vewertungs-AG, Berlin, Jahresabschluß 1958, in: BA 115/1960, S. 12

20) Ammendorfer Papierfabrik, Berlin, Jahresabschluß 1959, in: BA 11/1960, S. 13

21) Dekage Handels-AG, Hamburg, Jahresabschluß 1960, in: BA 193/1961, S. 13

22) Interterra Parkgaragen AG, Essen, Jahresabschluß 1962, in: BA 195/1967, S. 12

23) UFA-Film GmbH i.L., Frankfurt, Jahresabschluß 1973, in: BA 74/1975, S. 15

24) Gebrüder Goedhardt, Beteiligungs- und Handels-Aktiengesellschaft i.L., Berlin, Jahresabschluß 1973, in: BA 201/1975, S. 15

25) Aktiengesellschaft für Filmverwaltung i.L., Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 162/1976, S. 16

26) Deutsche Industrie Anlagen GmbH, Berlin, Jahresabschluß 1975, in: BA 246/1976, S. 14

"... . Der Hauptaktionär hat sich vorbehalten, in 1974 bis 1977 erbrachte Leistungen von insgesamt DM 26.410.829,50 zurückzufordern, wenn sich der Mitaktionär nicht entsprechend seinem Anteil am Grundkapital an der Verlustabdeckung beteiligt." Das in diesem Zusammenhang bestehende Risiko können wir nicht abschließend beurteilen." 27)

"... . Das Risiko eines schwebenden Rechtsstreits kann nicht endgültig beurteilt werden." 28)

---

27) Verkehrsbetriebe Hamburg-Holstein Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 168/1978, S. 44

28) Gervais Danone Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 209/1978, S. 19

43o122 Die zu hohen bzw. zu niedrigen Aktiv-  
und/oder zu niedrigen bzw. zu hohen  
Passivpostenansätze

Betrafen die nicht prüfbaren Prüffelder sowohl Aktiv- als auch Passivpostenansatz, die im einzelnen aber nicht, sondern lediglich global festgestellt waren, so erfolgte in den nachfolgenden Testatsbeispielen die Darstellung der Beanstandungen ebenfalls in Form von Zusätzen.

"...über eine Vermögenslage...fehlen zuverlässige Nachrichten..." 1)

"... . Die infolge Verluste des Buchwerkes an Hand erhalten gebliebener sonstiger Unterlagen ermittelten Wertansätze... ." 2)

"... . Die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten in der Ostzone konnten mangels Unterlagen nur nach dem zuletzt bekannten Stand...ausgewiesen werde." 3)

"...Wertansätze, soweit sie...nicht vollständig belegt sind, können endgültig noch nicht beurteilt werden." 4)

"..., die Vermögenswerte und Verbindlichkeiten...sind bemäßig nicht nachweisbar." 5)

"... . Die im Chemnitz befindlichen Unterlagen konnten nicht eingesehen werden." 6)

"... . Die Aktiva und Passiva...der Ostzonen-Filialen konnten mangels erlangbarer Unterlagen nur mit dem sich aus den Büchern der Hauptniederlassung ergebenden Werten in der Bilanz der Gesellschaft - bei gesondertem Ausweis - erfaßt werden." 7)

"... . Die Buchführungsunterlagen...sind...in wesentlichen Teilen in Verlust geraten." 8)

"... . Die lückenlose Erfassung aller Geschäftsvorfälle konnte nicht nachgewiesen werden." 9)

- 
- 1) Eugen Kentner AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1948, in: BA 88/1951, S. 18
  - 2) Concordia Spinnerei und Weberei, Wassenberg, Jahresabschluß 1948, in: BA 112/1951, S. 9
  - 3) Vereinigte Kaliwerke Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, in: BA 123/1951, S. 19
  - 4) C. Lorenz AG, Stuttgart, Jahresabschluß 1948, in: BA 125/1951, S. 21
  - 5) Gebr. Krüger & Co AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 209/1951, S. 23
  - 6) J.E. Reinecke AG, München, Jahresabschluß 1949, in BA 234/1951, S. 15
  - 7) Gerhard & Hey AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in BA 103/1952, S. 13
  - 8) Braunkohle-Benzin AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 108/1952, S. 13
  - 9) Internationale Film-Union AG, Remagen, Jahresabschluß 1950, in: BA 95/1955, S. 9

"... . Durch die Kriegereignisse ist die Kontinuität mit den früheren Bilanzen unterbrochen." 10)

"... . Die Gewinn- und Verlustrechnung enthält nur Aufwendungen und Erträge, soweit sie in den Westzonen anfielen." 11)

"... . Die Angaben der Gewinn- und Verlustrechnung beruhen auf betrieblichen Vergleichszahlen." 12)

"... . Die Gewinn- und Verlustrechnung umfaßt nur Aufwendungen und Erträge des Werkes Sythem." 13)

"... . Die Organschaftsabrechnung ist vorläufig, eine eventuelle Spitze aus 1954 soll für 1955 verrechnet werden." 14)

"... . Für die Jahre von der DMEB bis einschließlich 1955 liegen keine ordnungsgemäße Buchführung und keine ordnungsgemäßen Jahresabschlüsse vor." 15)

---

10) Biox AG, Mannheim, Jahresabschluß 1948, in: BA 122/1951, S. 12

vgl. auch

Schönfelder Industrie-Gelände AG, Kassel, Jahresabschluß 1948, in: BA 217/1952, S. 12

11) Salzdettfurth AG, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, in: BA 123/1951, S. 19

vgl. auch

Vereinigte Kaliwerke Salzdettfurth, Bad Salzdettfurth, Jahresabschluß 1948, in: BA 123/1951, S. 19

Mansfeld AG für Bergbau und Hüttenbetrieb, Jahresabschluß 1948, in: BA 125/1951, S. 21

12) Meteor Ventilatoren AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 249/1951, S. 16

13) Wasag Chemie AG, Berlin, Jahresabschluß 1948, in: BA 106/1952, S. 11

14) MODENA vorm. Gebr. Bing & Söhne AG, Köln, Jahresabschluß 1954, in: BA 100/1956, S. 14

15) Wohnhaus-Grundstücks Verwaltungs AG am Lehniger Platz, Berlin, Jahresabschluß 1956, in: BA 84/1959, S. 12

Der Hinweis von Schwarz 1), daß weder Unterbilanz noch Überschuldung die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses berühren, ist grundsätzlich zutreffend.

Zutreffend ist auch der Hinweis von Karoli und Tomfohrde 2), daß, wenn diese Lage ausreichend und richtig im Geschäftsbericht erläutert ist, weder eine Einschränkung noch ein Zusatz erforderlich ist.

Wenn dennoch - wie in den nachfolgenden Beispielen - in Zusätzen zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk auf Unterbilanz und Überschuldung hingewiesen wird,

"... . Die Gesellschaft ist überschuldet." 3)

"... . Die Gesellschaft...ist überschuldet." 4)

"...in der Frage der Überschuldung...verweisen wir auf die Ausführung des Vorstandes im Geschäftsbericht." 5)

"... . Auf das Vorliegen einer am Stichtag noch gegebenen Überschuldung wird verwiesen." 6)

"... . Die großen 50 % des Stammkapitals übersteigenden Verluste sind zum Teil darauf zurückzuführen, daß auf Wiederbeschaffungsbasis errechnete Zuweisungen zum Erneuerungsstock erfolgen mußten..." 7)

---

1) Schwarz, Max, Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk? ..., a.a.O., S. 107

2) Karoli, Richard und Tomfohrde, Klaus, Zweifelsfragen..., a.a.O., S. 173

3) Deutsche Bergin AG, Mannheim, Jahresabschluß 1954, in: BA 58/1955, S. 12

4) Generator Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1954, in: BA 225/1956, S. 19

5) Krefelder Stückfärberei AG, Krefeld, Jahresabschluß 1957, in: BA 152/1958,

6) Saarländische Fernseh AG, Jahresabschluß 1955, in: BA 25/1958,

7) Wittlager Kreisbahn AG, Bohmte, Jahresabschluß 1960, in: BA 61/1962, S. 12

"... . Auf die drohende Überschuldung der Gesellschaft im Falle der Ablehnung der Ertragsanträge wird hingewiesen." 8)

"... . Die Jahresbilanz weist...eine Überschuldung aus. Die Zahlungsfähigkeit ist unter den gegebenen Verhältnissen jederzeit bedroht." 9)

"... . Die außerordentliche Hauptversammlung vom 2. April 1966 hat Maßnahmen zur Beseitigung der Überschuldung getroffen." 10)

"... . Die Überschuldung wird durch die in der Hauptversammlung vom 20. März 1976 beschlossenen Sanierungsmaßnahmen beseitigt." 11)

so müssen Bedenken gegen eine solche Testatserteilung angemeldet werden.

Da der Verlust der Hälfte des Grundkapitals, bei Überschuldung oder Zahlungsunfähigkeit dann die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks durchaus angemessen ist, wenn die Wertansätze im Jahresabschluß der Lage des Unternehmens entsprechen und die Situation der Gesellschaft im Geschäftsbericht auch zutreffend dargestellt ist 12), kann es sich bei den obigen hinweisenden Zusätzen dann um als Zusätze verschleierte Einwendungen handeln, wenn auf die unzutreffende oder fehlende Situationsdarstellung im Geschäftsbericht "hingewiesen" werden soll.

Nicht nur aus der von Maul 1) für die Deduktion von GOB hilfsweise aus §§ 283 ff StGB herangezogenen Vorschriften, sondern auch ohne Zuhilfenahme der Vorschriften des Strafgesetzbuches ergibt sich unmittelbar aus den GOB, daß der öffentliche Jahresabschluß bzw. Geschäftsbericht auf den Bestandsgefährdungsgrad eines Unternehmens hinweisen muß. Fehlt dieser Hinweis, so kann der Bestätigungsvermerk nur in der eingeschränkten Form erteilt werden.

---

8) Aktiengesellschaft für Anlagewerte, Düsseldorf, Jahresabschluß 1960, in: BA 204/1963, S. 10

9) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1975, in: BA 39/1977, S. 9

10) Augsburger Kammgarn-Spinnerei, Augsburg, Jahresabschluß 1975, in: BA 55/1977, S. 12

11) Erba Aktiengesellschaft für Textilindustrie, Erlangen, Jahresabschluß 1975, in: BA 81/1977, S. 14

12) Maul, Karl-Heinz, Die §§ 283 ff StGB als Grundlage für die Ableitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, in: DB 1979, S. 1757 ff



Entweder aus dem richtigen Empfinden heraus oder auf den vom Berufsverband nicht ganz so deutlich gegebenen Hinweis 1), daß es sich bei nicht prüfbaren Prüffeldern wohl doch um wesentliche Beanstandungen handelte und nicht um in Zusätzen zu verniedlichende kleine "Schönheitsfehler" der Beurteilungsobjekte, stellten Abschlußprüfer derartige vorgefundene Mängel als Einschränkungen dar, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen.

a) zu Aktivposten

"...mit der Einschränkung, daß sich der Wert der Patente nicht abschließend beurteilen läßt." 2)

"...mit der Einschränkung, daß der Wert der Bilanzposten 'in Bau befindliche Eigenheime' nicht abschließend beurteilt werden kann." 3)

"...mit der Einschränkung, daß eine Wertminderung infolge der Stilllegung der Schachtanlagen für...der Höhe nach noch nicht beurteilt werden kann und im Jahresabschluß nicht berücksichtigt wurden." 4)

"...mit der Einschränkung, daß der in der Ostzone gelegene Grundbesitz...nicht abschließend beurteilt werden können." 5)

---

1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2, a.a.O., § 167, TZ 20

vgl. auch

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973, S. 885

- 2) Kabelwerk Vacha Aktiengesellschaft, Kassel, Jahresabschluß 1965, in: BA 177/1966, S. 19
- 3) "Conti Bau" Continentale Bau-Eigenheim AG, Hamburg, Jahresabschluß 1964, in: BA 55/1967, S. 14
- 4) Concordia Bergbau-Aktiengesellschaft, Oberhausen, Jahresabschluß 1967, in: BA 188/1968, S. 11
- 5) Baugesellschaft am Teltowkanal AG, Berlin, Jahresabschluß 1970, in: BA 217/1971, S. 20

"...mit der Einschränkung, daß... der Grundbesitz und...nicht abschließend beurteilt werden können." 6)

"... mit der Einschränkung, daß wir nicht abschließend beurteilen können, ob...auf das Sachanlagevermögen eine Sonderabschreibung erfolgen muß." 7)

"...mit der Einschränkung, daß die Bewertung des Grundbesitzes...nicht abschließend beurteilt werden kann." 8)

"... mit der Einschränkung, daß ich den Wertansatz der Bauten und Grundstücke nicht beurteilen kann." 9)

"...mit der Einschränkung, daß die Wertansätze für die Grundstücke und grundstücksgleichen Rechte mit Wohnbauten ...nicht abschließend beurteilt werden können." 10)

"...mit der Einschränkung, daß wesentliche Teile der Vermögenswerte (im Buchwert rd. DM 38 Mio)...nicht abschließend beurteilt werden können." 11)

"...mit der Einschränkung, daß die Bewertung von Wertpapieren des Anlagevermögens von mir nicht abschließend beurteilt werden kann." 13)

---

6) Iduna Bausparkasse eGmbH, Berlin, Jahresabschluß 1970, in: BA 217/1971, S. 20

7) Holzwerke Mark KG a.A., Lüdenscheid, Jahresabschluß 1974, in: BA 61/1975, S. 27

8) Wertbau AG, Hannover, Jahresabschluß 1974, in: BA 22/1976, S. 18

9) Bautag-Bauträger AG, Wiesbaden, Jahresabschluß 1974, in: BA 60/1976, S. 19

10) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 1975, in: BA 39/1977, S. 9

11) Auto Union Aktiengesellschaft, Saarbrücken, Jahresabschluß 1975, in: BA 242/1977, S. 23

12) AVA Anlagen-Verwaltungs-Aktiengesellschaft, Oldenburg, Jahresabschluß 1976, in: BA 209/1978, S. 18

"...mit der Einschränkung, daß die Richtigkeit des Wertes der Warenbestände...nicht nachgeprüft werden kann." 13)

"...mit der Einschränkung, daß der Wertansatz der Wertpapiere...zur Zeit nicht beurteilt werden kann." 14)

"...mit der Einschränkung, daß wir den Wertansatz der...Aktien...nicht abschließend beurteilen können." 15)

"...mit der Einschränkung, daß die Bewertung von Wertpapieren von mir nicht abschließend beurteilt werden kann." 16)

"...mit der Einschränkung, daß die in der Bilanz angeführte Forderung an ein verbundenes Unternehmen nicht abschließend beurteilt werden kann." 17)

"...mit der Einschränkung, daß eine Forderung an...nicht beurteilt werden kann." 18)

"...mit der Einschränkung, daß die...Forderungen an...nicht endgültig beurteilt werden kann." 19)

- 
- 13) Vereinigte Silberwaren Fabriken AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1965, in: BA 4/1967, S. 8
- 14) Brauerei Durlacher Hof AG, München, Jahresabschluß 1948, in: BA 12/1951, S. 14
- 15) Ferd. Rückforth Nachf. Aktiengesellschaft, Siegburg, Jahresabschluß 1973, in: BA 12/1965, S. 20
- 16) AVA Anlagen-Verwaltungs-Aktiengesellschaft, Oldenburg, Jahresabschluß 1977, in: BA 299/1978, S. 19
- 17) Metallhütte Mark Aktiengesellschaft, Hamburg, Jahresabschluß 1967, in: BA 86/1969, S. 18
- 18) Zschocke-Werke Aktiengesellschaft, Kaiserslautern, Jahresabschluß 1963, in: BA 14/1965, S. 16
- 19) Oluf v. Jensen Maschinen-Import und Vertriebsaktiengesellschaft, Kalkheim, Jahresabschluß 1971, in: BA 209/1972, S. 27

"...mit der Einschränkung, daß der Wertansatz einer Forderung in Höhe von rund DM 75.000,— derzeit noch nicht abschließend beurteilt werden kann." 20)

"...mit der Einschränkung, daß der Wertansatz von Forderungen...von TDM 247,6 nicht abschließend beurteilt werden konnte." 21)

"...mit der Einschränkung, daß zur Zeit nicht beurteilt werden kann, ob die Sicherheiten für eine Leistungsforderung von rd. DM 382.000,—...verwertbar sind." 22)

"...mit der Einschränkung, daß ich den Ausweis...der Forderungen nicht abschließend beurteilen kann." 23)

"...mit der Einschränkung, daß die Wertansätze für...die unter den sonstigen Vermögensgegenständen ausgewiesenen Forderungen...in Höhe von DM 980.000,— nicht abschließend beurteilt werden können." 24)

"...mit der Einschränkung, daß die...Forderung...von DM 43,3 Mio...nicht abschließend beurteilt werden können." 25)

"...mit der Einschränkung, daß...Rückgriffsansprüche...zur Zeit nicht abschließend beurteilt werden können." 26)

"...mit der Einschränkung, daß wir...die Bonität von zwei Krediten...von rd. DM300.000,—nicht beurteilen können." 27)

---

20) budget AG, Werbeagentur, Düsseldorf, Jahresabschluß 1972, in: BA 197/1974, S. 17

21) Treu Kredit Aktiengesellschaft für Stadt- und Gemeindeentwicklung, Bonn-Beuel, Jahresabschluß 1974, in: BA 164/1975, S. 30

22) Knight Wegenstein AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1974, in: BA 203/1975, S. 17

23) Bautag-Bauträger AG, Wiesbaden, Jahresabschluß 1973, in: BA 59/1976, S. 16

24) KGF Vermögensverwaltungs Aktiengesellschaft, Düsseldorf, Jahresabschluß 197, in: BA 98/1976, S. 25

25) Pegulan-Werke AG, Frankenthal, Jahresabschluß 1976, in: BA 136/1977, S. 15

26) I.F.A.-Aktiengesellschaft für Investitionsforderung, Duisburg, Jahresabschluß 197, in: BA 143/1977, S. 17

27) Condal Bank Deutschland Aktiengesellschaft, Frankfurt, Jahresabschluß 1977, in: BA 193/1978, S. 15

b) zu Passivposten

"...mit der Einschränkung, daß die Risiken aus...nicht abschließend beurteilt werden können. Das gleiche gilt hinsichtlich schwebender Geschäfte." 1)

"...mit der Einschränkung, daß Risiken aus Geschäftsbeziehungen mit...von rd. DM 1,2 Mio nicht abschließend beurteilt werden können." 2)

"...mit der Einschränkung, daß eine abschließende Beurteilung des Risikos aus...abgegebenen Ankaufgarantien gegenwärtig nicht möglich ist." 3)

"...mit der Einschränkung, daß wegen eines schwebenden Prozesses die Angemessenheit der Rückstellung nicht beurteilt werden kann." 4)

"...mit der Einschränkung, daß...Risiken aus Eventualverbindlichkeiten...nicht abschließend beurteilt werden können." 5)

"...mit der Einschränkung, daß gegen die Gesellschaft erhobene Regreßansprüche aus der Geschäftsführungstätigkeit als Komplementärin und der Wert daraus resultierender Rückgriffsansprüche gegen Mitglieder der Gesellschaftsorgane zur Zeit nicht abschließend beurteilt werden können." 6)

---

1) C. Dornieden Bau AG, Mönchengladbach, Jahresabschluß 1974, in: BA 157/1975, S. 19

2) Condal Bank AG, Frankfurt, Jahresabschluß 1974, in: BA 52/1976, S. 26

3) Albag, Allgemeine Beteiligungs- und Bautreuhand AG, Köln, Jahresabschluß 1974, in: BA 204/1976, S. 17

4) Wilh. Flöhr, Aktiengesellschaft, i.L., Hamburg, Jahresabschluß 1973, in: BA 47/1977, S. 14

5) Pegulan-Werke AG, Frankenthal, Jahresabschluß 1976, in: BA 136/1977, S. 15

6) J.F.A.-Aktiengesellschaft für Investitionsförderung, Duisburg, Jahresabschluß 1974, in: BA 143/1977, S. 17

"...mit der Einschränkung, daß nicht abschließend beurteilt werden kann, ob und in welchem Umfang mit Inanspruchnahmen aus Bürgschaften...gerechnet werden muß." 7)

"...mit der Einschränkung, daß die Berechtigung der vom Finanzamt geltend gemachten...Ansprüche nicht endgültig beurteilt werden kann." 8)

"...mit der Einschränkung, daß das Ergebnis einer noch laufenden steuerlichen Betriebsprüfung mangels ausreichender Bestimmtheit im Jahresabschluß nicht berücksichtigt werden konnte." 9)

"...mit der Einschränkung, daß die sich aufgrund einer steuerlichen Betriebsprüfung eventuell ergebende steuerliche Verpflichtungen nicht endgültig beurteilt werden können." 10)

---

7) Kolb Wohnungsbau Aktiengesellschaft, München, Jahresabschluß 1977, in: BA 59/1979, S. 23

8) Taunus-Lederwerke Niedernhausen AG, Niedernhausen, Jahresabschluß 1960, in: BA 231/1961, S. 16

9) Alfons Müller-Wipperfürth Aktiengesellschaft, Leichlingen, Jahresabschluß 1967, in: BA 233/1968, S. 26

vgl. auch

Simons & Frowein Aktiengesellschaft, Leichlingen, Jahresabschluß 1967, ebenda

10) A. Hagedorn & Co. AG, Osnabrück, Jahresabschluß 1968, in: BA 102/1969, S. 32



#### 43o123 Die nicht prüfbare Postenstruktur

Da die noch nicht festgestellte, wohl aber bereits in der Darstellung durchgeführten Kapitalerhöhungen als nicht prüfbare Postenstruktur beschrieben werden können, gehören derartige Kapitalerhöhungen zu den hier darzustellenden Abweichungen.

In den nachfolgenden Quellen 1) wird durch Zusätze auf derartige bereits durchgeführte Kapitalerhöhungen hingewiesen.

43o13 Die Einwendungen betreffen qualitative Abweichungen, die wegen der besonderen Bedeutung als wesentliche Beanstandungen angesprochen werden sollten.

Sogar derartig eindeutige Verstöße, wie die Nichtangabe von Bezügen des Vorstandes und des Aufsichtsrates im Geschäftsbericht, wurden - wie die nachfolgenden Testatsbeispiele zeigen - in der Form von Zusätzen zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellt.

"... . Die Bezüge des Vorstandes und des Aufsichtsrates sind im Geschäftsbericht nicht aufgeführt." 2)

"... . Die Bezüge des Vorstandes sind im Geschäftsbericht nicht angegeben." 3)

"... . Die Bezüge von Vorstand und Aufsichtsrat sind im Geschäftsbericht nicht angegeben worden." 4)

---

1) Deutscher Ring Transport und Rückversicherungs AG, Hamburg, Jahresabschluß 1954, in: BA 172/1956, S. 7

Wittlager Kreisbahn AG, Bohmte, Jahresabschluß 1960, in: BA 61/1962, S. 12

2) Calor-Emag, Elektrizitäts-Aktiengesellschaft, Ratingen, Jahresabschluß 1948, in: BA 119/1951, S. 18

3) Kurhaus Palmerwald AG, Freudenstadt, Jahresabschluß 1956, in: BA 151/1957, S. 18

4) Rhein.-Umschlag AG, Düsseldorf, Jahresabschluß 1962, in: BA 150/1952, S. 1

Sowohl Befürworter 1) als auch Gegner 2) der Zusätze sind sich in den nachfolgenden Punkten einig:

1. Die Grenze zwischen Zusatz und Einschränkung kann fließend sein. 3)
2. Die Zusätze könnten damit die Leser gelegentlich im Zweifel lassen, ob es sich um eine Einschränkung handelt oder lediglich um einen Hinweis. 4)
3. Durch geschickte Fassung kann man die Klarstellung, ob es ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk sein soll, bewußt offen lassen. 5)

Sämtliche Punkte werden grundsätzlich durch die aufgeführten Testatsbeispiele bestätigt.

Damit können die Zusätze aber nicht für sich im Anspruch nehmen, daß sie - wie auch ADS fordern 6) - der Klarheit und besseren Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks dienen.

- 
- 1) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung, Bd. 2, a.a.O., TZ 28-35 zu § 167 AktG

Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in: WT 1937, S. 47

Wanieck, Otto, a.a.O., S. 263

Hoesslin, Hans, von, a.a.O., S. 308

- 2) Stolz, Jürgen, Das Ermessen der Abschlußprüfers bei der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, Diss. München 1970, S. 139
  - 3) Adler, Hans, Düring, Walter und Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1957 TZ 10 zu § 140 AktG 1937
  - 4) Karoli, Richard und Tomfchrde, Klaus, a.a.O., S. 172
  - 5) Gessler, Ernst, Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 - 1965, hg. von Muthesius, Volkmar, Frankfurt/Main 1965, S. 161
- vgl. auch
- Heilbrunn, Otto, Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers, in: zFB 1934, S. 100
- 6) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, Bd. 2..., a.a.O., § 67 AktG, TZ 28

Da es aber nicht dem Leser überlassen bleiben sollte, herauszufinden, ob eine Einschränkung oder lediglich ein hinweisender Zusatz vorliegt 1), sollte, nicht zuletzt auch weil der Wortlaut des Bestätigungsvermerks nunmehr in § 167 AktG 1965 zwingend vorgeschrieben ist, auf Zusätze generell verzichtet werden. 2)

Eine Abwendung von den Zusätzen deutet sich in der Literatur durchaus bereits auch an:

Während z. B. die hinweisenden Zusätze der Art

"Die ausländischen Filialen der Gesellschaft  
sind nicht geprüft."

nach ADS (3. Auflage) 3) noch möglich waren, ist inzwischen auch nach ADS 4) ein solcher Zusatz nicht mehr möglich, denn eine derartige Testatserweiterung stellt eine unzulässige Einschränkung des Prüfungsumfanges dar. 5)

---

vgl. auch

1) Rebensburg, Hans-Martin, a.a.O., S. 31

2) Godin, Freiherr von und Wilhelmi, Hans, Aktiengesetz vom 6. September 1965, 4. Auflage, neubearbeitet von Wilhelmi, Sylvester, Berlin - New York 1971, TZ 3 zu § 167 AktG 1965

3) Adler, Hans, Düring, Walter und Schmaltz, Kurt Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1957 TZ 10 zu § 140 AktG 1937

4) Adler, Düring, Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung..., Bd. 2, a.a.O., TZ 29 zu § 167 AktG

5) vgl. Abschnitt 41010 dieser Arbeit

Auch die unter Abschnitt 4301 aufgeführten Testatsbeispiele, in denen die wesentlichen Beanstandungen nicht wie folgt "mit der Einschränkung, daß..." verknüpft, sondern als hinweisende, erweiternde oder eingeschränkte Zusätze zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellt wurden, sind in den obigen Statistiken (vgl. Abschnitt 0 dieser Arbeit) über erteilte eingeschränkte Bestätigungsvermerke nicht als solche aufgenommen.

Ein realistischeres Bild von der Anzahl vorliegender eingeschränkter Bestätigungsvermerke würden die Testatsempfänger auch hier erhalten, wenn sich die Abschlußprüfer zum Gebot der Klarheit der Urteilsdarstellung in Bezug auf die Einwendungen bekennen könnten.

**431 Der Verzicht auf Darstellung sonstiger Informationen in Zusätzen**

**431o Die unzulässigen Hinweise auf Teile des Sollobjektes**

Auch sonstige Informationen scheinen wenig geeignet, um als Zusätze zum uneingeschränkten Bestätigungsvermerk dargestellt zu werden.

Zunächst sind in der Testatserstellungspraxis Zusätze zu finden, die auf besonders beachtete Normen des Sollobjektes hinweisen, wie die nachfolgenden Beispiele zeigen.

"...insbesondere entspricht...die Bilanz...den Vorschriften des Gesetzes vom 23.12.1959 (BGBl I. S. 789)." 1)

---

1) Emil Zorn AG, Eichenberg, Jahresabschluß 1959, in: BA 164/1960, S. 16  
vgl. auch

Gummiwerke Becker AG, Heidenheim, Jahresabschluß 1964, in: BA 85/1966,

oder

"...unter Einschluß der staatsaufsichtsbehördlichen Vorschriften..." 1)

- 
- 1) Sparkasse Bad Hersfeld, Rothenburg, Bad Hersfeld, Jahresabschluß 1975, in: BA 61/1976, S. 23

vgl. auch

Kreissparkasse Fulda, Fulda, Jahresabschluß 1975, in: BA 80/1976, S. 20

Stadtsparkasse Frankfurt, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 93/1976, S. 29

Frankfurter Sparkasse von 1822, Frankfurt, Jahresabschluß 1975, in: BA 97/1976, S. 27

Stadtsparkasse und Landesleihbank Hanau, Hanau, Jahresabschluß 1975, in: BA 98/1976, S. 39

Nassauische Sparkasse, Wiesbaden, Jahresabschluß 1975, in: BA 125/1976, S. 25

Stadtsparkasse Kassel, Kassel, Jahresabschluß 1975, in: BA 127/1976, S. 15

Kreissparkasse Kassel, Kassel, Jahresabschluß 1975, in: BA 164/1976, S. 32

Kreissparkasse des Hochtaunuskreises, Bad Homburg, Jahresabschluß 1975, in: BA 168/1976, S. 38

Bezirkssparkasse Bensheim, Bensheim, Jahresabschluß 1975, in: BA 172/1976, S. 36

Kreissparkasse des Main-Taunus-Kreises, Frankfurt-Hoechst, Jahresabschluß 1975, in: BA 180/1976, S. 20

Kreissparkasse Groß-Gerau, Groß-Gerau, Jahresabschluß 1975, in: BA 181/1976, S. 27

Bezirkssparkasse Schifferstadt, Schifferstadt, Jahresabschluß 1975, in: BA 188/1976, S. 8

Stadt- und Kreissparkasse Darmstadt, Darmstadt, Jahresabschluß 1975, in: BA 192/1976, S. 23

Kreissparkasse Marburg, Marburg, Jahresabschluß 1975, in: BA 194/1976, S. 30

Bezirkssparkasse Heppenheim, Heppenheim, Jahresabschluß 1975, in: BA 195/1976, S. 18

Kreis- und Stadtsparkasse Wetzlar, Wetzlar, Jahresabschluß 1975, in: BA 202/1976, S. 14

Kreissparkasse Waldeck-Korbach, Korbach, Jahresabschluß 1975, in: BA 208/1976, S. 18

Fortsetzung: nächste Seite

4311 Die unzulässigen Hinweise auf Besonderheiten des Istobjektes

4311o Die Hinweise auf beseitigte Einwendungen

Wie weiter oben 1) bereits dargestellt, ist das Testat nicht der rechte Ort, wo auf beseitigte Beanstandungen hingewiesen werden kann.

Wenn dennoch in den nachfolgenden Beispielen

"...; es sind jedoch inzwischen Maßnahmen zur Verbesserung der Buchführung eingeleitet worden." 2)

"...in der Buchhaltung, habe ich darüber hinaus bemerkenswerte Verbesserungen festgestellt." 3)

auf derartige, ursprünglich vorhandene Beanstandungen hingewiesen wird, so kann dies entweder eine falsch verstandene "nette Geste" dem Geprüften gegenüber sein oder als "Angst-klausel" gedeutet werden, weil der Testierende nicht ganz sicher ist, ob auch wirklich sämtliche Beanstandungen der vorgefundenen Art durch die Berichtigungen beseitigt wurden.

Während für "nette Gesten" dem Geprüften gegenüber im Testat kein Raum ist und damit derartige Zusätze überflüssig sind, muß die "Angsttestat"-erweiterung als unzulässig angesehen werden, weil sie einer weiter oben 4) dargestellten Einschränkung des Prüfungsumfanges gleichkäme.

---

Bezirkssparkasse Gießen, Gießen, Jahresabschluß 1975, in: BA 215/1976, S. 16

Städtische Sparkasse Offenbach, Offenbach, Jahresabschluß 1975, in: BA 218/1976, S. 32

Sparkasse Dieburg, Dieburg, Jahresabschluß 1975, in: BA 220/1976, S. 20

Bezirkssparkasse Dillenburg, Dillenburg, Jahresabschluß 1975, in: BA 221/1976, S. 21

Kreisssparkasse Hanau, Hanau, Jahresabschluß 1975, in: BA 223/1976, S. 24

Bezirkssparkasse Langen, Langen, Jahresabschluß 1975, in: BA 235/1976, S. 19.

1) vgl. Abschnitt 31o

2) "Emka" Metallwarenfabrik AG, Lüdenscheid, Jahresabschluß 1949, in: BA 70/1957, S. 16

3) Kreis Altenaer Eisenbahn-Aktiengesellschaft, Lüdenscheid, Jahresabschluß 1954, in: BA 121/1957, S. 10

4) vgl. Abschnitt 41o11



#### 43111 Die Hinweise auf beabsichtigte Maßnahmen

Da auch für beabsichtigte Maßnahmen der geprüften Gesellschaft das Testat nicht mißbraucht werden sollte, sind die nachfolgenden Testatsbeispiele abzulehnen.

"...Gleichzeitig...soll eine Kapitalerhöhung...beschlossen werden. 1)

"...Die Gesellschaft beabsichtigt ihr Grundkapital...zu erhöhen...

...Gegen derartige Erhöhung bestehen keine Bedenken." 2)

#### 43112 Die Aufnahme von Begründungen in das Testat

Geradezu verdächtig wirken Testate, in denen für einen bestimmten vorliegenden Mißstand vom Testierenden eine Begründung mitgeteilt wird, wie in den nachfolgenden Beispielen.

"..., daß die Kreditgewinnabgabe-Schuld nicht passiviert wurden, weil deswegen ein begründeter Antrag auf Befreiung läuft." 3)

"Die großen, 50 % des Stammkapitals übersteigenden Verluste, sind zum Teil darauf zurückzuführen, daß auf Wiederbeschaffungsbasis errechnete Zuweisungen zum Erneuerungsstock erfolgen mußten." 4)

"..., daß Rückstellungen...nicht gebildet worden sind, da die Übernahme der Kosten durch die öffentliche Hand erwartet wird." 5)

---

1) Treuhand- und Revisions AG Niederrhein, Krefeld, Jahresabschluß 1948, in: BA 207/1953, S. 14

2) Königsbacher Brauerei AG, Koblenz, Jahresabschluß 1959, in: BA 88/1960, S. 15

3) Bremen-Mindener-Schiffahrt AG, Bremen, Jahresabschluß 1952, in: BA 151/1953, S. 11

4) Wittlager Kreisbahn AG, Bohmte, Jahresabschluß 1959, in: BA 98/1961, S. 16

5) Teltowkanal Aktiengesellschaft, Berlin, Jahresabschluß 1966, in: BA 173/1967, S. 24

#### 43113 Die sonstigen unzulässigen Hinweise

Im Testat ist aber ebensowenig der richtige Platz Selbstverständlichkeiten der nachfolgend dargestellten Art aufzuführen

"... . Über unsere Prüfung haben wir einen Bericht erstattet." 1)

wie durch Haftungsbeschränkungen den Prüfungsumfang einzuschränken, wie das nachfolgende Beispiel anzeigt.

"..., daß wir die Prüfungshandlungen unseres während der Prüfung verstorbenen Kollegen, Herrn WP Reuling, nicht wiederholt haben." 2

---

1) Brücker Physik AG, Forchheim, Jahresabschluß 1974, in: BA 164/1975, S. 22

2) Kur Aktiengesellschaft, Bad Homburg, Jahresabschluß 1970, in: BA 244/1971, S. 20

## 5 Zusammenschau

Kerner der Materie werden uns zustimmen, daß bei jeder Jahresabschlußprüfung Beanstandungen festgestellt werden.

Wie weiter oben gezeigt wurde, können sich Beanstandungen nur als

- Soll-Ist-Abweichungen oder
- nicht prüfbare Prüffelder

ergeben.

Weiter oben wurde darüber hinaus gezeigt, daß nicht sämtliche Beanstandungen, sondern nur die wesentlichen in dem für den Outsider bestimmten Testat erscheinen müssen.

Ähnlich wie Martens 1) könnte man nach der Analyse der zur Zeit vorliegenden und weiter oben dargestellten Testate sowie der wesentlichen Beanstandungen, die nicht zu Konsequenzen im Testat geführt haben, zu dem Schluß kommen, daß der Wert des Bestätigungsvermerkes für den Outsider derzeitig "fast gleich Null" ist.

Der Abschlußprüfer würde damit nicht der Forderungen Gesslers 2) gerecht, der ihn als "Garanten aktienrechtlicher Publizität" verstanden wissen will; an den vorliegenden Leistungen gemessen, scheint die Wirklichkeit doch erheblich von diesem Anspruch abzuweichen.

Wenn das geändert werden soll, ist es unbedingt erforderlich, Kriterien für eine intersubjektive Nachprüfbarkeit der Urteilsfindung und -darstellung zu erarbeiten.  
Dazu muß die Berufsausübung nicht 3)

---

1) Martens, Ulrich, Zur Diskussion über die Neuorientierung des Wirtschaftsprüferberufes - Zur Sicherung seiner Unabhängigkeit oder auch Erhöhung seiner Effizienz? in: DB 1976, S. 241o

vgl. auch

Dalchow, Wolfgang F., Abschlußprüfer alle fünf Jahre wechseln, in: Handelsblatt vom 19. August 1974, S. 11

2) Gessler, Ernst, Die Wirtschaftsprüfer als Garanten aktienrechtlicher Publizität, in: WPg 1956, S. 463

3) anderer Ansicht:

Niehus, Rudolf, J., Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht bei freiwilligen Jahresabschlußprüfungen? Einige kritische Anmerkungen, in: DB 1969, S. 1356

über das hinausgehen, was der Gesetzgeber erwartet.

Die Abschlußprüfer müßten lediglich das tun, was vom Gesetzgeber her von ihnen verlangt wird. 1)

Daß dies nicht immer - oder besser selten - geschehen ist, zeigen zum einen die obigen Testatsbeispiele sowie die weiter oben zitierten wesentlichen Beanstandungen, die nicht zu Konsequenzen im Testat geführt haben, und zum anderen - gewissermaßen stellvertretend für viele Abschlußprüfer - die nachfolgende Urteilsabgabe eines Abschlußprüfers

"Da gegen den Jahresabschluß und Geschäftsbericht Beanstandungen nicht zu erheben sind, erteilen wir den nachstehenden uneingeschränkten Bestätigungsvermerk in der Fassung des AktG 1965, ohne damit entsprechend der Berufsauffassung zum Ausdruck zu bringen, daß alle Gliederungs- und Bewertungsvorschriften des AktG 1965 freiwillig beachtet sind; Die Buchführung, der Jahresabschluß zum 31. Dez. 1966 und der Geschäftsbericht entsprechen nach unserer pflichtmäßigen Prüfung Gesetz und Satzung." 2)

Da beinahe alles Gute und leider auch alles Schlechte mit einem gewissen time lag aus den USA in unser Land kommt, sollten die Abschlußprüfer unserer Meinung nach nicht auf die sonst zu erwartende Woge der Verfahren wegen falschen Urteilsabgaben 3) durch Abschlußprüfer warten, sondern das praktizieren, was das Gesetz von ihnen verlangt.

In diesem Sinne möchten wir unsere Vorschläge zur intersubjektiven Nachprüfbarkeit der Urteilsfindung und -darstellung als Hilfen anbieten.

---

1) Leffson, Ulrich, Zur Generalnorm und zum Bestätigungsvermerk des Vorentwurfs eines Bilanzrichtliniengesetzes sowie Anmerkungen zu weiteren Vorschriften, in: WPg 1980, S. 293

2) Kramsta Methner & Frahne AG, Wiesbaden, Jahresabschluß 1966, in: BA 219/1967, S. 18

3) vgl. die Ausführungen der nachfolgenden Autoren zur Situation in den USA

Jonas, Heinrich, Probleme und Tendenzen der Rechnungslegung in den USA, in: DB 1974, S. 1297 ff

Lück, Wolfgang und Holzer, H. Peter, Die Krise des amerikanischen wirtschaftsprüfenden Berufsstandes, in: DB 1977, S. 1857 ff

dieselben, Die Reformbestrebungen der amerikanischen Wirtschaftsprüfer, in: DB 1979, S. 1517 ff

Rätsch, Herbert, Amerikanische Wirtschaftsprüfer unter Beschuß, in: WPg 1967, S. 288 ff

Die für die Urteilsfindung erforderlichen Kriterien bestehen einerseits aus der weiter oben dargestellten Systematik aller für die Urteilsfindung relevanten Beanstandungen und andererseits aus der ebenfalls weiter oben dargestellten Erarbeitung sinnvoller Toleranzgrenzen, die als Vorschläge für die Lösung des Problems, wann aus Beanstandungen wesentliche Beanstandungen werden, akzeptiert werden können. In den beiden Fällen konnte eine Lösung nur gefunden werden, indem bei der Suche nach den Kriterien jeweils konsequent der Zweck des Bestätigungsvermerkes im Auge behalten wurde.

Die gefundene Systematik mußte einerseits garantieren, daß die Beanstandungen vollständig erfaßt wurden, und andererseits die Beanstandungen in ihrer Art, besonderen Erscheinungsform und ihren Auswirkungen charakterisieren. Sie stellt sich als Kombination bereits vorhandener Systematisierungsvorschläge dar.

Für die Lösung des Problems, wann aus Beanstandungen wesentliche Beanstandungen werden, hielten wir uns zum einen an die bisher in der Literatur genannten Hinweise auf mögliche Bezugsbasen. Zum anderen griffen wir zurück auf analoge Anwendungen von Toleranzgrenzen, die im Gesetz - wenn auch nur in spärlichem Umfang - genannt werden.

Unsere Vorschläge wurden überprüft und erprobt an all den seit der Währungsreform erteilten Bestätigungsvermerken, die vom Normaltext abweichen.

Diese Überprüfung bestätigt sowohl die Brauchbarkeit der Systematik als auch der Gewichtungsvorschläge oder besser der von uns vorgeschlagenen Toleranzgrenzen.

Grundsätze ordnungsmäßiger Testatserstellung (GoT) können sich nicht nur auf die Urteilsfindung beschränken, sondern müssen die Urteilsdarstellung einschließen.

Für die ordnungsmäßige Urteilsdarstellung können aber nur die gleichen Kriterien gelten wie für die ordnungsmäßige Urteilsfindung, nämlich Vollständigkeit, Richtigkeit im Sinne intersubjektiver Nachprüfbarkeit und Wahrhaftigkeit und Klarheit.

Wie die Anwendung dieser Kriterien bezogen auf die Urteilsdarstellung zu verstehen ist, wurde im Abschnitt 4 dargelegt. Zur Verdeutlichung wurden auch hier die seit der Währungsreform erteilten Bestätigungsvermerke, die vom Normaltext abweichen, an den von uns erarbeiteten Kriterien gespiegelt.

Diese Präsentation zeigt zum einen, daß die von uns auch für den Bestätigungsvermerk als relevant herausgestellten Kriterien, die die Berufsorganisation der Abschlußprüfer für die andere Form der Urteilsdarstellung, den Prüfungsbericht, durchaus akzeptiert, als brauchbare Maßstäbe herangezogen werden können; zum anderen, daß in der Testaterteilungspraxis diese Grundsätze doch in immens vielen Fällen nicht beachtet worden sind.

Mit der vorliegenden Arbeit ist damit insgesamt der Versuch unternommen worden, jeweils dort, wo bislang der Maßstab "pflichtgemäßes Ermessen" verlangt wurde, nämlich

- bei der Erfassung von Einwendungen,
- bei der Behandlung der Einwendungen und
- bei der Darstellung der Einwendungen

einen objektiven, d.h. intersubjektiv nachprüfbaren Maßstab vorzuschlagen.



Auch wenn der Bestätigungsvermerk im Zusammenhang mit der Transformation der 4. EG-Richtlinie in das deutsche Recht die Form des Bestätigungsberichtes 1) - der allerdings nicht mit dem nach derzeitigen deutschen Recht verlangten Prüfungsbericht identisch ist - erhalten wird, bleiben die für eine faire Urteilsdarstellung weiter oben aufgeführten Grundsätze der Vollständigkeit, Richtigkeit und Klarheit voll erhalten; ja, sie müssen sogar entschiedener gefordert werden, weil die Gefahr der unfairen Urteilsdarstellung beim frei formulierten Bestätigungsbericht sonst mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit größer und nicht kleiner würde 2), denn der Hinweis von Goerdeler 3) darauf, daß die Länder, die ein Formaltestat mit obligatorischem Inhalt nicht kennen, dem subjektiven Ermessen des Abschlußprüfers damit einen größeren Spielraum einräumen würden, ist ebenso ernst zu nehmen, wie die neueste Verteidigung der Zusätze von Forster 4).

---

- 1) Marks, Peter, Bestätigungsberichte in Großbritannien, Kanada und in den USA/ Vorbilder für eine Reform des Deutschen Bestätigungsvermerkes ? in: WPg 1982, S. 177-184 und S. 209 - 217.

vgl. auch

Auditing Practices Committee des IFAC, Vorschlag für einen internationalen Leitsatz (Guideline) für die Abschlußprüfung: Der Bestätigungsbericht (IFAC/Auditing Practices Committee ED. 12), in: WPg 1982, S. 195 - 199

- 2) Gross verlangt aus diesem Grund einen Formulierungscode, um eine stets gleichbleibende Interpretation der anzuwendenden Formulierung zu gewährleisten.

Gross, Gerhard, Zur Fortentwicklung der Grundsätze über die Erteilung von Bestätigungsvermerken und Bescheinigungen durch Wirtschaftsprüfer, in: WPg 1979, S. 220

- 3) Goerdeler, Reinhard, Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, in Journal UEC 1967, S. 169
- 4) Forster, Karl-Heinz, Die Praxis der Zusätze zum Bestätigungsvermerk, in: WPg 1980, S. 573 ff



Verzeichnis der Abbildungen

| <u>Abbildung</u> | <u>Gegenstand</u>                                                                                                                   | <u>Seite</u> |
|------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------|
| 1                | Welche Beanstandungen führen zu welchen Formen des Bestätigungsvermerkes ?                                                          | 2            |
| 2                | Die für das Rechnungswesen einer Aktiengesellschaft relevanten kodifizierten und nicht kodifizierten Bestimmungen des Handelsrechts | 17           |
| 3                | Wann liegt eine Abweichung vor und wann nicht ?                                                                                     | 31           |
| 4                | Schritte der Aufbereitung der Geschäftsvorfälle in den drei Teilbeurteilungsobjekten                                                | 31           |
| 5                | Die Nachweisführung des Vorhandenseins im Teilbeurteilungsobjekt Buchführung                                                        | 33           |
| 6                | Die Abweichungserscheinungsformen                                                                                                   | 34           |
| 7                | Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Erfassen und Verarbeiteten im Teilbeurteilungsobjekt Buchführung                              | 40           |
| 8                | Die Nachweisführung des Vorhandenseins im Teilbeurteilungsobjekt Jahresabschluß                                                     | 46           |
| 9                | Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Verarbeiteten und Dargestellten im Teilbeurteilungsobjekt Jahresabschluß                      | 49           |
| 10               | Die Nachweisführung des Vorhandenseins im Teilbeurteilungsobjekt Geschäftsbericht                                                   | 52           |
| 11               | Die Nachweisführung des ordnungsgemäß Dargestellten und Interpretierten im Teilbeurteilungsobjekt Geschäftsbericht                  | 57           |
| 12               | Die drei Gewichtungvarianten                                                                                                        | 79           |
| 13               | Die beiden Gewichtungsprozesse                                                                                                      | 212          |
| 14               | Die unvollständige Beurteilung einzelner Prüffelder                                                                                 | 232          |

Abkürzungsverzeichnis.

|        |                                              |
|--------|----------------------------------------------|
| a.a.O. | am angegebenen Ort                           |
| Abs.   | Absatz                                       |
| ADS    | Adler; Düring; Schmaltz                      |
| AG     | Aktiengesellschaft                           |
| AktG   | Aktiengesetz vom 6. September 1965           |
| BB     | Der Betriebs-Berater                         |
| Bd.    | Band                                         |
| BFH    | Bundesfinanzhof                              |
| BFuP   | Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis |
| BGBI   | Bundesgesetzblatt                            |
| BStBl  | Bundessteuerblatt                            |
| bzw.   | beziehungsweise                              |
| DB     | Der Betrieb                                  |
| d.h.   | das heißt                                    |
| Diss.  | Dissertation                                 |
| ED     | Edition                                      |
| EG     | Europäische Gemeinschaft                     |
| e.V.   | eingetragener Verein                         |
| f      | folgende Seite                               |
| ff     | folgende Seiten                              |
| FG     | Fachgutachten des IdW                        |
| FR     | Finanzrundschau                              |
| GmbH   | Gesellschaft mit beschränkter Haftung        |
| GoB    | Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung       |
| GoT    | Grundsätze ordnungsmäßiger Testatserteilung  |
| GuV    | Gewinn- und Verlustrechnung                  |
| HFA    | Hauptfachausschuß des IdW                    |
| hg.    | herausgegeben                                |
| HGB    | Handelsgesetzbuch                            |
| Hrsg.  | Herausgeber                                  |
| IdW    | Institut der Wirtschaftsprüfer               |
| isd    | im Sinne des                                 |
| JW     | Juristisches Wochenblatt                     |
| Kap.   | Kapitel                                      |
| KG     | Kommanditgesellschaft                        |
| LAG    | Lastenausgleichsgesetz                       |
| Mio    | Millionen                                    |
| NB     | Neue Betriebswirtschaft                      |
| Nr.    | Nummer                                       |

|        |                                                                      |
|--------|----------------------------------------------------------------------|
| o.J.   | ohne Jahresangabe                                                    |
| o.V. . | ohne Verfasser                                                       |
| RStBl  | Reichssteuerblatt                                                    |
| S.     | Seite                                                                |
| StGB   | Strafgesetzbuch                                                      |
| TZ     | Textziffer                                                           |
| u.ä.   | und ähnliche(s)                                                      |
| u.ä.m. | und ähnliche mehr                                                    |
| u. E.  | unseres Erachtens                                                    |
| UEC    | Union Europeenne des Experts Comptables<br>Economiques et Financiers |
| u.U.   | unter Umständen                                                      |
| v.     | vo(n), (m)                                                           |
| vgl.   | vergleiche                                                           |
| WP     | Der Wirtschaftsprüfer                                                |
| WPg    | Die Wirtschaftsprüfung                                               |
| WPG    | Wirtschaftsprüfungsgesellschaft                                      |
| WT     | Der Wirtschaftstreuhandler                                           |
| z. B.  | zum Beispiel                                                         |
| ZfB    | Zeitschrift für Betriebswirtschaft                                   |
| ZfHf   | Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung                   |
| ZPO    | Zivilprozeßordnung                                                   |
| z. T.  | zum Teil                                                             |

## Literaturverzeichnis

### I Bücher, Kommentare, Dissertationen u. ä.

- Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Auflage völlig neu bearbeitet von Schmaltz, Kurt; Forster, Karl-Heinz; Goerdeler, Reinhard; Havermann, Hans; Bd. 1: Rechnungslegung, Stuttgart 1968
- Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Auflage völlig neu bearbeitet von Schmaltz, Kurt; Forster, Karl-Heinz; Goerdeler, Reinhard; Havermann, Hans; Bd. 2: Prüfung/Feststellung/Rechtsbehelfe, Stuttgart 1971
- Adler, Hans, Düring, Walter und Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 3. neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1957
- Arndt, Peter, Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk, Diss. München 1959
- Baetge, Jörg, Rechnungslegungszwecke des aktienrechtlichen Jahresabschlusses, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hg. von Baetge, Jörg, Moxter, Adolf und Schneider, Dieter, Düsseldorf 1976, S. 23
- Baetge, Jörg, Möglichkeiten der Objektivierung des Jahreserfolges, Bd. 2 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970
- Beermann, Klaus, Prognosemöglichkeiten von Kapitalverlusten mit Hilfe von Jahresabschlüssen, Bd. 11 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1976
- Borger, Ulrich, Die Anforderungen der Gegenwart an den Wirtschaftsprüfer, Diss. München 1950
- Bühler, Ottmar; Scherpf, Peter, Bilanz und Steuer, 7. neubearbeitete und erweiterte Auflage, München 1971
- Bussmann, Karl F., Betreuung und Prüfung der Unternehmung, Wiesbaden 1960
- Buttmann, Ekkehard, Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers nach der Aktienrechtsnovelle vom 19.9.1931, Diss. Göttingen 1935

- Clausen, Carsten P., Sinngehalt und Ausformung der Sonderprüfung wegen Unterbewertung, in: Wirtschaftsfragen der Gegenwart, Festschrift für Carl Hans Barz, Berlin, New York 1974
- Coenenberg, Adolf Gerhard, Beurteilungskriterien unternehmensexterner Informationssysteme, in: Management-Informationssysteme, Eine Herausforderung an Forschung und Entwicklung, hg. von Grochla, Erwin und Szyperski, Norbert, Wiesbaden 1972, S. 735 - 760
- Dürhammer, W., Unabhängigkeit des Abschlußprüfers im Aktiengesetz und in der Praxis, Düsseldorf 1971
- Eich, Wilhelm, Der Prüfungsbericht über den Jahresabschluß einer Aktiengesellschaft, dritte, erweiterte und vertiefte Auflage, Berlin 1944
- Elmendorff, Karl, Anwendbarkeit von Zufallsstichproben bei der Abschlußprüfung, Diss. Düsseldorf 1962
- Elmendorff, Wilhelm, Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert des Bestätigungsvermerkes, in: Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Besteuerung, Vorträge und Diskussionen der Münchener Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer vom 12. bis 14 Juli 1950, Bd. 1 Schriftreihe des Instituts der Wirtschaftsprüfer, Düsseldorf 1950
- Ertel, Hermann Anatol, Aufgaben und Verantwortlichkeit des Revisors bzw. der Revisionsgesellschaft, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, hg. von Meithner, Karl, II. Bd., Wien 1933
- Fischer-Winkelmann, Wolf P., Grundlagen und Probleme neuer Ansätze in der Lehre vom Prüfungswesen, Kritische Vorbemerkungen zu einer (empirischen) Theorie der Prüfung, Diss. Augsburg 1972
- Filling, Friedhelm, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Vorräte, Düsseldorf 1976
- Gardý, Paul, Inventory of Generally Accepted Accounting Principles for Business Enterprises, American Institute of Certified Public Accountants, (Hrsg.), Accounting Research Study No. 7, New York 1965, S. 38 - 41
- Gessler, Ernst; Hefermehl, Wolfgang; Eckardt, Ulrich; Kropff, Bruno, Aktiengesetz, Kommentar, München 1973
- Gessler, Ernst, Der Bedeutungswandel der Rechnungslegung im Aktienrecht, in: 75 Jahre Deutsche Treuhand-Gesellschaft 1890 - 1965, hg. von Muthesius, Volkmar, Frankfurt/Main 1965
- Godin, Freiherr von und Wilhelm, Hans, Aktiengesetz vom 6. September 1965, 4. Auflage, neu bearbeitet von Wilhelm, Sylvester, Berlin - New-York 1971
- Goerdeler, Reinhard, Geschäftsbericht, Konzerngeschäftsbericht und "Abhängigkeitsbericht" aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers, in: Beiträge zum neuen Aktienrecht, Düsseldorf 1966, S. 113
- Gössweiner, Theodor, Wesen und Probleme der Bilanzdelikte, Neuwied und Berlin 1970

- Beigl, A. und Uecker, P., Die aktienrechtliche Prüfung, Stuttgart 1970
- Hintner, Otto, Praxis der Wirtschaftsprüfung, Einführung in Wesen und Technik der kaufmännischen Revision, 2., neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1942
- Hittemann, Ulrich, Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Verbindlichkeiten, Düsseldorf 1970
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1981, Düsseldorf 1981
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1973, Düsseldorf 1973
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1968, Düsseldorf 1968
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Handbuch 1963, Düsseldorf 1963
- Jäckel, Günther, Die Unabhängigkeit der Abschlußprüfer bei der Pflichtprüfung von Aktiengesellschaften der "öffentlichen Hand", Hamburg/Berlin/Bonn 1960
- Kalveram, Wilhelm, Verstöße gegen die Grundzüge ordnungsmäßiger Bilanzierung, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für Julius Ziegler, hg. von Meithner, Karl, I. Bd., Grundlegung; Aufbau und Problemkreise der Bilanzen, Wien 1933
- Kicherer, Hans-Peter, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berlin 1970
- Klages, Albrecht, Spieltheorie und Wirtschaftsprüfung, Anwendung spieltheoretischer Modelle in der Wirtschaftsprüfung, Hamburg 1968
- Knoche, Martin, Die Berichterstattung über Bewertungsänderungen im Geschäftsbericht nach neuem Aktienrecht, Düsseldorf 1967
- Köster, Heinrich, Computer-gestützte Prüfungsmethoden, Bd. 10 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität, Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1974
- Kolarik, Franz-Gerhard, Die Buchführung als Allokationsproblem von heterograden Wahrscheinlichkeitsstichproben, Diss. Wien 1964
- Kropff, Bruno, Aktiengesetz, Textausgabe, Düsseldorf 1965



- Kruse, Jörg, Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung, Berlin 1972
- Kühn, Rolf, Abgabenordnung, 8. neubearbeitete Auflage, Stuttgart 1966
- Leffson, Ulrich, Wirtschaftsprüfung, 2. stark veränderte Auflage, Wiesbaden 1980
- Leffson, Ulrich, Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, 6. durchgesehene und geringfügig verbesserte Auflage, Düsseldorf 1982
- Leffson, Ulrich; Lippmann, Klaus; Baetge, Jörg, Zur Sicherheit und Wirtschaftlichkeit der Urteilsbildung bei Prüfungen, Bd. 1 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1969
- Loitlsberger, Erich, Treuhand- und Revisionswesen, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, Stuttgart 1966
- Lückcrath, Wolf, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Düsseldorf 1967
- Marker, Hanns Friedhelm, Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, Bd. 6 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970
- Meigs, Walter B.; Larsen, E. John, Principles of Auditing, 4 th edition, Homewood 1969
- Moxter, Adolf, Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessenten - Ziele und Zielerreichung - in: Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessenten, Hrsg. Baetge, Jörg, Düsseldorf 1983, S. 19
- Moxter, Adolf, Fundamentalgrundsätze ordnungsmäßiger Rechenschaft, in: Bilanzfragen, Festschrift zum 65. Geburtstag von Prof. Dr. Ulrich Leffson, hg. von Baetge, Jörg, Moxter, Adolf und Schneider, Dieter, Düsseldorf 1976, S. 93
- Moxter, Adolf, Der Einfluß von Publizitätsvorschriften auf das unternehmerische Verhalten, Köln und Opladen 1962
- Neitemeier, Harald, Die Übernahme fremder Urteile bei Prüfungen, Bd. 13 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1979
- Neflin, Hermann, Die Haftung des Wirtschaftsprüfers, 3., erweiterte Auflage, Stuttgart 1960

- Plum, Dieter, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerks, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Köln-Deutz 1966
- Rebensburg, Hans-Martin, Der Bestätigungsvermerk des Wirtschaftsprüfers, seine Form für die verschiedenen Arten der Prüfung, seine Bedeutung für das geprüfte Unternehmen und Dritte, Gründe und Folgen der Einschränkung von Bestätigungsvermerken, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Wuppertal-Elberfeld 1966
- Richter, Martin, Die Sicherung der aktienrechtlichen Publizität durch ein Aktienamt; Köln, Berlin, Bonn, München 1975
- Saage, Joachim, Die Funktionen des Wirtschaftsprüfers in Selbstzeugnissen des Berufsstandes, Diss. Hannover 1971
- Schäfer, Wolf, Die Rechenschaftsberichte nach den Vorschriften der Securities and Exchange Commission, Bd. 5 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970
- Schlegelberger, Franz; Quassowski, Leo; Herbig, Gustav; Geßler, Ernst; Hefermehl, Wolfgang; Aktiengesetz, 3. ergänzte und erweiterte Auflage, Berlin 1939
- Schneider, Karl, Der Wirtschaftsprüfer nach dem neuen Aktienrecht, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. am 29. und 30. September 1966 in Frankfurt/Main, Düsseldorf 1966, S. 9 - 19
- Schruff, Lothar, Rechnungslegung und Prüfung der AG und GmbH nach neuem Recht (4. EG-Richtlinie), Düsseldorf 1978
- Schruff, Lothar, Der Wirtschaftsprüfer und seine Pflichtprüfungsmandate, Eine Marktstrukturuntersuchung, Bd. 8 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1973
- Schulte, Elmar B., Quantitative Methoden der Urteilsgewinnung bei Unternehmensprüfungen, Bd. 3 der Schriftenreihe des Instituts für Revisionswesen der Westfälischen Wilhelms-Universität Münster, hg. von Leffson, Ulrich, Düsseldorf 1970
- Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm, Grundsätze ordnungsmäßiger aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfung, Düsseldorf 1963
- Schwarz, Max, Welche Bedeutung hat der Bestätigungsvermerk?, in: Wirtschaftsprüfung im neuen Aktienrecht, Bericht über die Fachtagung des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. am 29. und 30. September 1966 in Frankfurt/Main, Düsseldorf 1966, S. 105 - 113

Spieth, Eberhard, Vergleichende Gegenüberstellung und Wertung der wichtigsten Abschlußprüfungshandlungen in der amerikanischen und deutschen Wirtschaftsprüferarbeit, Düsseldorf 1962

Sprenger, Reinhard, Grundsätze gewissenhafter und getreuer Rechenschaft im Geschäftsbericht, Ein Beitrag zur Interpretation von § 160 IV 1 AktG, Wiesbaden 1976

Statistisches Bundesamt, Wiesbaden (Hrsg.), Statistische Jahrbuch 1978 für die Bundesrepublik Deutschland, Stuttgart und Mainz 1978

Stägmeyr, Erhart L. W., Das Revisionswesen in angelsächsischen Ländern, Diss. München 1962

Stolz, Jürgen, Das Ermessen des Abschlußprüfers bei der Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes, Diss. München 1970

TN Vance, Lawrence L., Netter, John, Statistical Sampling for Auditors and Accountants, 2. Auflage, New York und London 1961

Völschau, Klaus, Die Verantwortlichkeit des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, Diss. Hamburg 1966

VöB, Heinrich, Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung gem. §§ 258 ff AktG, in: Betriebswirtschaftliche Information, Entscheidung und Kontrolle, Festschrift für Hans Münstermann, hg. von Busse von Colbe, Walter und Sieben, Günter, Wiesbaden 1969, S. 443 - 473

Wanleck, Otto, Umfang und Bedeutung des Bestätigungsvermerkes, in: Wirtschaftsprüfung, Ein Handbuch für das Revisions- und Treuhandwesen, Bd. II, hg. von Ertel, Hermann Anatol, Berlin und Wien 1935, S. 263 - 309

Weber, Klaus-Dieter, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes, unveröffentlichte Hausarbeit für das Wirtschaftsprüfer-Examen, Hösel 1967

Westrick, Peter, Abschlußprüfung und Abschlußprüfer nach geltendem und zukünftigem Aktienrecht, Heidelberg 1963

Zedelmaier, Hermann, Die Aufgaben, Rechte und Pflichten des aktienrechtlichen Abschlußprüfers, Eine Betrachtung der Abschlußprüfung unter kausalrechtlichen Gesichtspunkten, Diss. München 1959

Zimmerer, Carl, Bilanzwahrheit und Bilanzlüge, Wiesbaden 1979

Zirpins, Walter und Terstegen, Otto, Wirtschaftskriminalität, Erscheinungsformen und ihre Bekämpfung, Lübeck 1963

## II Veröffentlichungen in Zeitschriften, Diskussionsbeiträge

Auditing Practices Committee der IFAC, Vorschlag für einen internationalen Leitsatz (Guideline) für die Abschlußprüfung: Betrügerische Handlungen und unbeabsichtigte Fehler (IFAC/Auditing ED 11) in: WPg 1982, S. 102 - 104

Baetge, Jörg, Früherkennung negativer Entwicklungen der zu prüfenden Unternehmung mit Hilfe von Kennzahlen, in: WPg 1980, S. 651 - 665

Bankmann, Jörg, Die Verantwortlichkeit des Abschlußprüfers für eine Berichterstattung über wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, in: WPg 1968, S. 90 - 92

Berg, Karl, Der Prüfungsvermerk des Bilanzprüfers, in: WP 1932, S. 270

BFH-Urteil vom 25. April 1978, in: BStBl II/1978, S. 525

BFH-Urteil vom 26. Oktober 1977, in: BStBl II/1978, S. 315

BFH-Urteil vom 24. November 1974, in: BStBl II/1975, S. 78

BFH-Urteil vom 12. Dezember 1973, in: BStBl II/1974, S. 188

BFH-Urteil vom 12. Dezember 1972, in: BStBl II/1973, S. 555

BFH-Urteil vom 3. Februar 1969, in: BStBl II/1969, S. 291

BFH-Urteil vom 26. März 1968, in: BStBl II/1968, S. 527

BFH-Urteil vom 31. Mai 1967, in: BStBl III/1967, S. 607

BFH-Urteil vom 23. September 1966, in: BStBl III/1967, S. 23

BFH-Urteil vom 18. Februar 1966, in: BStBl III/1966, S. 496

BFH-Urteil vom 5. März 1965, in: BStBl III/1965, S. 285

BFH-Urteil vom 10. Juni 1954, in: BStBl III/1954, S. 298

BFH-Urteil vom 25. März 1954, in: BStBl III/1954, S. 195

BFH-Urteil vom 15. Dezember 1953, in: BStBl 1954, S. 59

- BFH-Urteil vom 18. September 1952, in: DStR 1952, S. 546
- BFH-Urteil vom 27. März 1952, in: BStBl III/1952, S. 122
- BFH-Urteil vom 6. März 1952, in: BStBl 1952, S. 108
- BGH-Beschluß vom 17. März 1975, in: NJW 1975, S. 1414 ff
- Biener, Herbert, Auswirkungen der Vierten Richtlinie der EG auf den Informationsgehalt der Rechnungslegung deutscher Unternehmen, in: BFuP 1979, S. 1 - 16
- Blüthmann, Heinz, Die zahlreichen Unternehmenspleiten haben zu einem Vertrauensschwund geführt, Wirtschaftsprüfer suchen ein neues Profil, in: Die Welt vom 7. Oktober 1974, S. 11
- Bösenecker, Hermann, Detektiv und Beichtvater, Nach der Rolu-Pleite: Sind Wirtschaftsprüfer überfordert?, in: Die Zeit vom 31. August 1973, S. 34
- Brede, Helmut, Sind die Ermessensspielräume bei der Bilanzierung und Prüfung von Rückstellungen einschränkbar? in: DB 1972, S. 984 - 988
- Bretzke, Wolf-Rüdiger, Inhalt und Prüfung des Lageberichtes: Anmerkungen zur gegenwärtigen und zukünftigen Praxis der Prognosepublizität, in: WPg 1969, S. 346
- Bretzke, Wolf-Rüdiger, Zur Frage der Überprüfbarkeit von Prognosen im Geschäftsbericht, in: WPg 1974, S. 292 - 296
- Brillinger, Hans-Peter, Unternehmensberatung durch Wirtschaftsprüfer, Eine Konsequenz ihrer Zielsetzungen und die dabei entstehenden Interessenkonflikte, in: NB 1971, S. 50 - 56
- Burkel, Peter, Möglichkeiten und Grenzen bei Planungsanalysen im Rahmen der Abschlußprüfung, in: DB 1979, S. 272 ff
- Castan, Edgar, Die Erläuterungen der Bewertungs- und Abschreibungsmethoden der großen Börsengesellschaften in den Geschäftsberichten für 1967, in: DB 1969, S. 269 - 272 und 315 - 318
- Clemm, Hermann, Die Bedeutung des Bestätigungsvermerkes des Abschlußprüfers einer Aktiengesellschaft nach derzeitiger gesetzlicher Regelung und nach dem Verständnis der Allgemeinheit, in: WPg 1977, S. 147



- Cranstoun, William D., In welchem Umfang kann die Praxis des Prüfungswesens durch Richtlinien und Normen geregelt werden? in: WT 1938, S. 335 - 340
- Dalchow, Wolfgang F., Abschlußprüfer alle fünf Jahre wechseln, in: Handelsblatt vom 19. August 1974, S. 11
- Damm, Günther; Halbinger, Josef; Kellinghusen, Georg; Die Berichterstattung über Methodenänderungen gemäß § 160 Abs. 2 AktG - Eine Erhebung anlässlich des Übergangs zur Teilwertberechnung der Pensionsverpflichtungen, in: ZfbF 1977, S. 367 - 375
- Dankmeier, Heinz, Bilanzfälschung und Bilanzverschleierung, in: ZfhF 1931, S. 517 - 523
- David, Werner, Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine heutige Problematik, in: WP 1948, S. 65 - 70
- Dober, W., Zur Bedeutung und zum Mindestinhalt des Prüfungsvermerkes im Hinblick auf die Wirtschaftlichkeits- und Finanzlage, in: Journal UEC 1970, S. 21 - 25
- Eglau, Hans-Otto, Willy Kaus' letztes Gefecht, Der Streit um Metzeler, in: Die Zeit vom 29. März 1974, S. 35
- Fettel, (Johannes), Objektive und subjektive Maßstäbe der Beurteilung, in: WP 1949, S. 275 - 276
- Fischer, Blanche, Die formelle Prüfung, Einführung in den Begriff der formellen Buchführung im Gebiete des kaufmännischen Rechnungswesens, in: WPg 1952, S. 121 - 124
- Forster, Karl-Heinz, Die Praxis der Zusätze zum Bestätigungsvermerk, in: WPg 1980, S. 573 - 575
- Forster, Karl-Heinz, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, Berichterstattung und die Erteilung von Bestätigungsvermerken, - Zu drei Entwürfen der Neufassung oder Stellungnahmen des HFA -, in: WPg 1977, S. 7
- Forster, Karl-Heinz, Neue Pflichten des Abschlußprüfers nach dem Aktiengesetz von 1965, in: WPG 1965, S. 585 - 606
- Forster, Karl-Heinz, Zur Frage des Ausweises von Konzernforderungen und des zwingenden Charakters der Gliederungsvorschriften, in: WPg 1965, S. 473 - 478
- Forster, Karl-Heinz, Zum Thema Arbeitspapiere, in: WPg 1962, S. 401 - 402



- Frey, Günther, Die Sonderprüfung wegen unzulässiger Unterbewertung gem. §§ 258 ff AktG, in: WPg 1966, S. 633 - 641
- Gebhardt, Günther, Insolvenzprognosen aus Jahresabschlüssen nach altem und neuem Aktienrecht, in: ZfbF 1979, S. 597
- Gessler, Ernst, Die Wirtschaftsprüfer als Garanten aktienrechtlicher Publizität, in: WPg 1956, S. 463 - 465
- G M, Übernimmt sich die Agrob mit dem Wessel-Engagement? in: Frankfurter Allgemeine vom 23. Juli 1979, S. 11
- Goerdeler, Reinhard, Zur Aussagefähigkeit des Bestätigungsvermerks, in: Journal UEC 1967, S. 107 - 109
- Greiffenhagen, Hermann, Zur Erteilung von Bestätigungs- und Prüfungsvermerken sowie von Bescheinigungen durch Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer, in: WPg 1966, S. 605 - 612
- Gross, Gerhard, Zur Fortentwicklung der Grundsätze über die Erteilung von Bestätigungsvermerken und Bescheinigungen durch Wirtschaftsprüfer, in: WPg 1979, S. 213 - 221
- Habers, Karl, Stellung und Aufgaben des Wirtschaftsprüfers in den Harmonisierungsrichtlinien der EG, in: WPg 1978, S. 319
- Hagest, Joachim und Kellinghusen, Georg, Zur Problematik der Prognoseprüfung und der Entwicklung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Prognosebildung, in: WPg 1977, S. 405 - 415
- Hagest, Karl, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: WPg 1949, S. 450 - 454
- Heigl, Anton und Polster, Rainer, Die fachgutachtliche Berufsauffassung und die Berufspraxis zur Erteilung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks, in: ZfbF 1979, S. 263 - 281
- Heilbrunn, Otto, Der Bestätigungsvermerk des Bilanzprüfers, in: ZfB 1934, S. 100 - 104
- Berlt, Rudolf, Hintergründe der größten deutschen Bankpleite nach dem Kriege, "Am 10. Juni war die Welt noch in Ordnung", in: Die Zeit 8. Juli 1974, S. 30
- Hesse, J., Gegen Bilanzdelikte ist bis heute noch kein Wunderkraut gewachsen, in: Handelsblatt vom 17. Dezember 1974, S. 10

- Hoeslin, Hans von, Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk und seine Anwendung in der Praxis, in: ZfHf 1936, S. 289 - 319, 345 - 382
- Hofbauer, Max, Die zweckmäßige Gestaltung von Arbeitspapieren, in: WPg 1961, S. 449
- Hövermann, Klaus, Zur Objektivierung aktienrechtlicher Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 478 - 489
- Hövermann, Klaus, Phasen der Gewinnung stichprobenfundierter Prüfungsurteile bei Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1976, S. 261
- Institut der Wirtschaftsprüfer, Überarbeitung der Fachgutachten und Stellungnahmen des IdW, in WPg 1982, S. 92 ff
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 3/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 217 - 221
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 2/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 214 - 217
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., (Hrsg.), Fachgutachten Nr. 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen, in: WPg 1977, S. 210 - 214
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Fachgutachten Nr. 1/1970 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung über Abschlußprüfungen in: Sonderdruck der Zeitschrift WPg, S. 13 - 23
- Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme NA 2/1968, Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach § 160 Abs. 3 und 4 AktG 1965, in: WPg 1968, S. 132
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V., Stellungnahme NA 1/1967; Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach § 160 Abs. 2 AktG, in: WPg 1967, S. 129
- Institut der Wirtschaftsprüfer, Stellungnahme NA 6/1966, Zum Bericht des Vorstandes über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen (Abhängigkeitsbericht nach § 312 AktG 1965), in WPg 1966, S. 678
- Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten V Nr. 10/1935, erstattet vom Sonderfachausschuß für Versicherungsprüfungen, betr. § 62 VAG, Einschränkung des Prüfungsvermerks für öffentliche und private Versicherungsunternehmen durch Zusätze, in: WT 1935, Nr. 24

- Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten Nr. 8/1935, Wortlaut der Einschränkung des Bestätigungsvermerks, in: WT 1935, S. 397
- Institut der Wirtschaftsprüfer, Gutachten des Fachausschusses des ehemaligen Instituts der Wirtschaftsprüfer, Berlin, Gutachten Nr. 3/1934, in: Der Wirtschaftsprüfer 1949, S. 55
- Jonas, Heinrich, Probleme und Tendenzen der Rechnungslegung in der USA, in: DB 1974, S. 1297 - 1303 und 1345 - 1351
- Karehnke, Helmut, Zur Unabhängigkeit des Abschlußprüfers, in: Die Aktiengesellschaft 1971, S. 177 - 182
- Karoli, Richard und Tomfohrde, Klaus, Zweifelsfragen zum Bestätigungsvermerk für den Jahresabschluß nach neuem Aktienrecht, in: WPg 1967, S. 169 - 177
- Karoli, R., Der aktienrechtliche Bestätigungsvermerk in der Praxis, in: WT 1937, S. 45 - 51 und 167 - 175
- Karoli, R., Verweigerung des aktienrechtlichen Bestätigungsvermerks und Publizität, Sonderdruck aus Kongreß-Archiv 1936 des deutschen Prüfungs- und Treuhandwesens, Fachberichte und Reden des ersten deutschen Fachkongresses für das Prüfungs- und Treuhandwesen, Weimar 1936
- Keppler, Micheal und Haug, Arthur, Erteilung, Einschränkung und Versagung des Bestätigungsvermerkes bei aktienrechtlichen Jahresabschlußprüfungen, in: DB 1979, S. 509 - 511
- Kicherer, H.-P., Die Fachgutachten des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW) über die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung, in: BB 1972, S. 68 - 74
- Klein, Rudolf, Ordnungswidrige Testaterteilung und ihre Folgen, in: WPg 1953, S. 5 - 6
- Knief, Der Wirtschaftsprüfer im Spannungsfeld zwischen gesetzlichem Auftrag und öffentlicher Erwartung, in: BFuP 1976, S. 117
- Koch, Waldemar, Zur Ethik des Wechsels des Bilanzprüfers in England, in den USA und in Deutschland, in: WPg 1955, S. 506 - 507
- Koll, Willi, Über die Auswirkungen gesetzeswidriger Satzungsbestimmungen auf Prüfungsbericht und Bestätigungsvermerk, in: WPg 1967, S. 417 - 422

- Kürschner, Hans, "Nach pflichtmäßiger Prüfung...", Verpflichtungs-  
Grad und Umfang dieser einleitenden Erklärung des Bestätigungs-  
vermerks, in: WPg 1960, S. 262 - 264
- Leffson, Ulrich und Bönkhoff, Franz J., Zu Materiality - Entscheidungen  
bei Jahresabschlußprüfungen, in: WPg 1982, S. 389 - 397
- Leffson, Ulrich, Der Einfluß einer erkennbaren Gefährdung der Unter-  
nehmung auf Aussagen im Prüfungsbericht und Bestätigungsver-  
merk, in: WPg 1980, S. 637 - 643
- Leffson, Ulrich, Zur Generalnorm und zum Bestätigungsvermerk des Vor-  
entwurfs eines Bilanzrichtliniengesetzes sowie Anmerkungen zu  
weiteren Vorschriften, in: WPg 1980, S. 289 - 293
- Leffson, Ulrich, Zur Bedeutung des § 149 AktG und Artikel II Abs. 3  
der vierten EG-Richtlinie, in: ZfbF 1979, S. 213 - 216
- Leffson, Ulrich, Erkenntniswert des Jahresabschlusses und Aussagewert  
des Bestätigungsvermerks, in: WPg 1976, S. 4 - 9
- Leffson, Ulrich, Das wirtschaftliche Prüfungswesen im System der all-  
gemeinen Betriebswirtschaftslehre, in: WPg 1969, S. 389 - 397
- Leffson, Ulrich, Der Ausbau der unternehmerischen Rechenschaft durch  
vollständigen Kapitaldispositionsnachweis, in: Neue Betriebs-  
wirtschaft 1968, Heft 1, S. 1
- Ludewig, Rainer, Grundsätze ordnungsmäßiger Berufsausübung und Arbeits-  
papiere, in: WPg 1962, S. 400 - 401
- Lück, Wolfgang und Holzer, H. Peter, Die Reformbestrebungen der ameri-  
kanischen Wirtschaftsprüfer, in: DB 1979, S. 1517 - 1522
- Lück, Wolfgang und Holzer, H. Peter, Die Krise des amerikanischen wirt-  
schaftsprüfenden Berufsstandes, in: DB 1977, S. 1857 - 1861
- Mackenczie, H.C., Statistical Sampling in Accountancy, in: The Accountant  
1958, S. 491 - 493 und 524 - 527
- Markmiller, Reformvorschläge zum Bestätigungsvermerk, in: WPg 1953, S.  
423 - 425
- Marks, Peter, Bestätigungsberichte in Großbritannien, Kanada und in den USA/  
Vorbilder für eine Reform des Deutschen Bestätigungsvermerkes?  
in: WPg 1982, S. 177 - 184 und 209 - 217
- Markus, Hugh Brian, Ein Vertrauensverhältnis zwischen Verwaltung und  
Abschlußprüfer, obwohl wünschenswert, ist nicht unerlässlich, in:  
WPg 1963, S. 622 - 623
- Martens, Ulrich, Zur Diskussion über die Neuorientierung des Wirtschafts-  
prüfers - Zur Sicherung seiner Unabhängigkeit oder auch Erhöhung  
seiner Effizienz? in: DB 1976, S. 2409 - 2413

- Martens, Hans-Jürgen, Der Aussagewert des Bestätigungsvermerks nach neuem Aktienrecht, in: WPg 1967, S. 537 - 548
- Maul, Karl-Heinz, Die §§ 283 ff StGB als Grundlage für die Ableitung von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in: DB 1979, S. 1757
- Möhle, Fritz, Die Unabhängigkeit des Prüfers, Gutachters und Beraters, in: WPg 1948, Nr. 1, S. 23 - 24
- Morner, Peter, Abgehakt und blind gesiegelt, in: Manager-Magazin 1/1975, S. 62 - 66
- Nauss, Fritz, Zum Inhalt des Geschäftsberichts nach dem Aktiengesetz 1965, in: BB 1967, S. 905 - 907
- Neubert, Helmut, Beton- und Monierbau AG - Talfahrt ohne Frühwarnsystem? in: DB 1979, S. 1951
- Niehus, R.J., "Materiality" ("Wesentlichkeit") - Ein Grundsatz der Rechnungslegung auch im deutschen Handelsrecht?, in: WPg 1981, S. 1 - 14
- Niehus, Rudolf J., Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht bei freiwilligen Jahresabschlußprüfungen? Einige kritische Anmerkungen, in: DB 1969, S. 1349 - 1356
- o.V., Geprellte Aktionäre bei BuM, in: Capital Heft 9/1978, S. 22 ff
- o.V., Bei "mehr Wert" wurden "Verluste verdeckt und Gewinne produziert", Konkursverwalter berichtet von der ersten Gläubigerversammlung, in: Handelsblatt vom 15. November 1976, S. 5
- o.V., "Mehr geglaubt als geprüft", in: Der Spiegel, Nr. 11/1975, S. 54 - 65
- o.V., IWKa-Geschäftsbericht fiel lapidar kurz aus. Die Lage bleibt weiter unklar, in: Handelsblatt vom 12. September 1975, S. 9
- o.V., Für Paket-Bilanzierung gibt es kein Schema, in: Handelsblatt vom 25. August 1975, S. 9
- o.V., Wieder Krach um Wirtschaftsprüfer, in: Handelsblatt vom 9. Juni 1975, S. 6
- o.V., Wollten sie den Konzern in die Tasche stecken?, Drei Stumm-Geschäftsführer sind in Haft, in: Handelsblatt vom 28. November 1974, S. 7
- o.V., Bilanzkosmetik ist gefährlich und kann dem Ansehen schaden, Die Unternehmen sollten offen zeigen, wenn nichts zu verteilen ist, in: Handelsblatt vom 16. Juli 1974, S. 12



- o.V., Heftige Kontroverse bei Wagner Computer, in: Handelsblatt vom 13. Dezember 1973, S. 8
- o.V., Neues Gutachten für die Bau-Kredit, in: Handelsblatt vom 14. Oktober 1973, S. 21
- o.V., Rolu meldet Konkurs an, Schadenersatzklage gegen den Wirtschaftsprüfer, in: FAZ vom 29. September 1973, S. 12
- o.V., Tatwaffe Bilanz - mit Hilfe des Gesetzes, in: Der Spiegel Nr. 32/1971, S. 40 - 51
- o.V., Viel Schuld und wenig Sühne, in: Handelsblatt vom 10. August 1970, S. 7
- o.V., Die Schiess-Aktionäre vertrauen der jungen Vorstands-Mannschaft in: Handelsblatt vom 10. August 1970, S. 7
- o.V., Wer trägt die Verantwortung im Fall Schieß?, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 6. August 1970, S. 12
- o.V., Zwischen Pleite und Solvenz, in: Blick durch die Wirtschaft vom 8. Januar 1969, S. 5
- o.V., Pintsch Bamag kündigt Kapitalschnitt 10 : 1 an, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 18. Dezember 1968, S. 14
- o.V., Der "Feuerwehrfond" springt ein; Fasshold-Bank schließt Schalter, Überschuldung durch Verluste im Kreditgeschäft, in: Handelsblatt vom 15./16. November 1968, S. 13
- o.V., Folgerungen aus dem Freitag Konkurs, in: Handelsblatt vom 29. Mai 1968, S. 9
- o.V., Das Bilanzschema des § 131 AktG hat zwingenden Charakter, in: WRp 1965, S. 429 - 431
- o.V., Die Gottfried Lindner AG hat Konkurs angemeldet, in: Frankfurter Allgemeine Zeitung vom 10. Februar 1965, S. 22
- o.V., Boswau & Knauer und der Wirtschaftsprüfer, in: Handelsblatt vom 21. November 1963, S. 6
- o.V., Der Abschlußprüfer hatte den Prüfungsauftrag weitergegeben, in: Frankfurter Allgemeine vom 20./21. November 1963
- o.V., Kritik an der Pflichtprüfung, in: Handelsblatt vom 5. Dezember 1960 S. 6
- o.V., Weitere Zugeständnisse an die BMW-Aktionäre, in: Deutsche Zeitung vom 2. Dezember 1959, S. 8



- o.V., Zu hohe Warenmengen eingesetzt, in: Handelsblatt vom 10. Mai 1958  
S. 8
- o.V., Das Leid mit den Stillen Reserven, in: Deutsche Zeitung vom 28.  
Juli 1957, S. 6
- o.V., Die letzte HV der Siemens Glas, in: Deutsche Zeitung vom 25. Juli  
1957, S. 5
- o.V., War dies Ende nötig?, in: Handelsblatt vom 23. Juli 1957, S. 2
- o.V., BMW setzt vor den Ertrag die Neuproduktion, in: Deutsche Zeitung  
vom 21. Juli 1957, S. 11
- Parczyk, Wolfgang, und Knorr, Ingomar, Zur Befangenheit des Abschluß-  
prüfers - Mitwirkung bei der Erstellung des Jahresabschlusses,  
in: WPg 1968, S. 229 - 232
- Peupelmann, Hans W., Deutsche oder anglo-amerikanische Prüfungsmethoden?,  
in: WPg 1959, S. 382 - 385
- Pfeiffer, Hans-Hubert, Möglichkeiten und Grenzen der Prüfung von Prog-  
nosen im Geschäftsbericht, in: WPg 1974, S. 159 - 170 und 186 -  
197
- Rougin, Erwin, Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlußprüfung in USA  
und Deutschland, in: WPg 1960, S. 2 - 8
- Ruckler, Godehard H., Eine weitere Herausforderung an den Wirtschafts-  
prüfer, in: WPg 1974, S. 159
- Rätsch, Herbert, Amerikanische Wirtschaftsprüfer unter Beschuß, in:  
WPg 1967, S. 288 - 292
- Raschen, Heinrich, Müssen bei einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks  
sich aus dem Wortlaut auch die Einzelheiten der Einschränkung er-  
geben?, in: Wf 1935, S. 62 - 63
- Reichel, Fritz, Zeitpunkt der Bilanzaufstellung und Ordnungsmäßigkeit  
der Buchführung, in: BB 1981, S. 708 - 714
- Reichelt, Johannes, Die Erteilung von Testaten und die Unterzeichnung  
von Bestätigungsvermerken durch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften,  
in: WPg 1935, S. 102
- RFH-Urteil vom 21. Dezember 1938, in: RStB1 1939, S. 309
- RFH-Urteil vom 21. Juni 1939, in: RStB1 I/1939, S. 938
- RFH-Urteil vom 25. August 1937, in: RStB1 1937, S. 1109
- RFH-Urteil vom 1. Dezember 1933, in: RStB1 1934, S. 319

- Riebel, Paul, Erwartungen, stille Reserven und materielle Genauigkeit der Jahresrechnung, in: ZfHf 1958, S. 477 - 478
- Risse, Heinz, Zeitpunkt der Bilanzaufstellung und Ordnungsmäßigkeit der Buchführung, in: WPg 1968, S. 39 - 40
- Ringleb, Günther, Der Fall Boswau & Knauer im Lichte des Prüfungsberichtes, in: Handelsblatt vom 15./16. Oktober 1965, S. 12
- Rose, Gerd, Zeiträume und Zeitpunkte der Aufstellung, der Fertigstellung und Einreichung von Jahresabschlüssen und Steuerbilanzen, in: DB 1974, S. 1031 - 1035
- Scherrer, Gerhard, Die Neufassung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen - Eine kritische Stellungnahme -, in: DB 1977, S. 1325 - 1330
- Schmalenbach, Eugen, Der Wirtschaftsprüfer als Krisenwarner, in: WPg 1948 Nr. 2/3, S. 1 - 3
- Schmitz, H., Der kleine Mann hat das Nachsehen, in: Handelsblatt vom 12. Januar 1965, S. 14
- Scholz, Walter, Zum Umfang der Prüfungspflicht bei Kreditinstituten, in: WPg 1970, S. 436 - 438
- Schreib, Hans Peter, Das neue Aktienrecht, Bestätigungsvermerk und Nachtragsprüfung (§§ 162, 167 AktG), in: Das Wertpapier 1967, S. 758 ff
- Schulze zur Wiesch, Dietrich Wilhelm, Grundsätze ordnungsmäßiger Jahresabschlußprüfung, in: ZfB 1965, S. 643 - 662
- Semler, Johannes, Die Publizität der Kapitalgesellschaften vom Standpunkt des Kapitalgebers und des öffentlichen Interesses, in: ZfHf 1958, S. 453 - 461
- Sieben, Günter und Bretzke, Wolf-R., "Zur Frage der Automatisierbarkeit von Beurteilungsprozessen bei der Jahresabschlußprüfung", in: WPg 1972, S. 321 - 328
- Spieth, Eberhard und Wundram, Robert, Zur Fortentwicklung der Grundsätze ordnungsmäßiger Durchführung von Abschlußprüfungen im Fachgutachten 1/1977 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., in: WPg 1978, S. 125 - 141

Spohr, Werner, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Wirtschaftsprüfers, in: WPg 1952, S. 441 - 443 und 467 - 470

Wirtschaftsprüferkammer, Körperschaft des öffentlichen Rechts, Düsseldorf, Bericht an den Vorstand der Wirtschaftsprüferkammer über das Ergebnis der Durchsicht der im Bundesanzeiger gesetzlich veröffentlichten Jahres- und Konzernabschlüsse, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1971 vom 15. Mai 1972, Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1973 vom 13. Januar 1974 und Veröffentlichungen im Kalenderjahr 1974 vom 1. März 1975

Zybon, Adolf, Wirtschaftskriminalität und Rechnungswesen, in: ZfB 1968, S. 896 ff



